

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ



Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

Πώς μπορεί ο εσωτερικός έλεγχος να βελτιώσει το δημόσιο τομέα;
(Η περίπτωση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης)

Στιβακτάκη Αικατερίνη

Ηράκλειο
Απρίλιος 2012

Δήλωση αυθεντικότητας

« Η μεταπτυχιακή φοιτήτρια που εκπόνησε την παρούσα διπλωματική εργασία φέρει ολόκληρη την ευθύνη προσδιορισμού της δίκαιης χρήσης του υλικού, η οποία ορίζεται στην βάση των εξής παραγόντων: του σκοπού και του χαρακτήρα της χρήσης (μη-εμπορικός, μη κερδοσκοπικός, αλλά εκπαιδευτικός - ερευνητικός), της φύσης του υλικού που χρησιμοποιεί (τμήμα του κειμένου, πίνακες, σχήματα, εικόνες κ.λ.π.) του ποσοστού και της σημαντικότητας του τμήματος που χρησιμοποιεί σε σχέση με το όλο κείμενο υπό copyright , και των πιθανών συνεπειών της χρήσης αυτής στην αγορά ή την γενικότερη αξία του υπό copyright κειμένου»

Σελίδα Τριμελούς Εξεταστικής Επιτροπής

«Η παρούσα διπλωματική εργασία εγκρίθηκε ομόφωνα από την τριμελή εξεταστική επιτροπή η οποία ορίστηκε από την ΓΣΕΣ του Τμήματος Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης, σύμφωνα με το νόμο και τον εγκεκριμένο Οδηγό Σπουδών του ΠΜΣ «Λογιστική και Ελεγκτική». Τα μέλη της Επιτροπής ήταν :

- **Ιατρίδης Γεώργιος (Επιβλέπων)**
- **Χαρίσης Χαρίλαος (Μέλος)**
- **Σταματόπουλος Θεόδωρος (Μέλος)**

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης δεν δηλώνει αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα.»

ΠΡΟΛΟΓΟΣ – ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Το παρόν σύγγραμμα αποτελεί την διπλωματική μου εργασία την οποία υποβάλλω στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος που διοργάνωσε το Τ.Ε.Ι. Κρήτης «Λογιστική και Ελεγκτική». Η συγκεκριμένη εργασία ασχολείται με το πως μπορεί να συμβάλλει ο εσωτερικός έλεγχος στη βελτίωση του δημοσίου τομέα και ειδικά στην περίπτωση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ Βαθμού.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά όλους τους καθηγητές για τις πολύτιμες γνώσεις και καθοδήγηση που μας προσέφεραν κατά τη διάρκεια των σπουδών μας.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες θα ήθελα να δώσω στον Κύριο Γεώργιο Ιατρίδη, ο οποίος ως επιβλέπων καθηγητής, μου προσέφερε πολύτιμες γνώσεις, βοήθεια αλλά και αμέριστη συμπαράσταση για την εκπόνηση της παρούσης εργασίας.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συναδέλφους που βρίσκονται στους δήμους πανελλαδικά για την παροχή στοιχείων μέσω του ερωτηματολογίου που τους στάλθηκε, αλλά και τους υπευθύνους της Ε.Ε.Τ.Α.Α., για τα στοιχεία, τα οποία μου παρέιχαν.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και τον άντρα μου, οι οποίοι με στήριξαν εκθύμως, δίνοντας μου το κουράγιο και τη στήριξη που είχα απολύτως ανάγκη για να ολοκληρώσω, όχι μονάχα την παρούσα εργασία, αλλά και το συγκεκριμένο μεταπτυχιακό πρόγραμμα.

Στο μωράκι μου,
που περιμένω να έρθει με λαχτάρα ...

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	ix
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	xi
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	6
2.1 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	15
2.1.1. ΓΕΝΙΚΑ	15
2.1.2. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ –ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ	16
2.1.3. ΣΤΟΧΟΙ - ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	17
2.1.4. ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	17
2.1.5. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	20
2.1.6. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	21
2.1.7. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΝΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	21
2.1.8. ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	22
2.2. ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	22
2.2.1. ΓΕΝΙΚΑ	22
2.2.2. ΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ	24
2.2.3. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΑΜΕΣΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	25
2.2.4. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.....	26
2.2.5. ΈΛΕΓΧΟΙ ΕΠΙ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.....	28
2.2.6. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.....	32
2.2.7. ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ Τ.Α. ΚΑΙ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	33
2.3. Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ	35
2.3.1. Η ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ	36
2.3.2. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ ...	37
2.3.3. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ	38

2.3.4. ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ.....	41
2.3.5. ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΕ ΚΡΑΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ.....	42
3. ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	44
3.1. ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗΣ ΚΟΥΛΤΟΥΡΑΣ.....	45
3.2. ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.....	48
3.3. ΛΟΓΟΔΟΣΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ.....	49
3.4. ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ.....	50
4. ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	53
4.1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	53
4.2. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟΙ ΑΞΟΝΕΣ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	54
4.3. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	55
4.4. ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	56
5. ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ.....	59
5.1. ΓΕΝΙΚΑ.....	59
5.2. ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ.....	59
5.2.1. ΓΕΝΙΚΑ.....	60
5.2.2. ΥΠΟΚΙΝΗΣΗ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤΡΗΣΗ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ.....	62
5.2.3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ.....	65
5.3. ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΟΡΘΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ Ο.Τ.Α.....	66
5.4. ΕΛΕΓΧΟΣ.....	70
5.4.1. ΓΕΝΙΚΑ.....	70
5.4.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ.....	71
5.4.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ 3 ^Ε (VALUE- FOR- MONEY, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ, ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΤΗΤΑ).....	77
5.5. ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ – ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ.....	80
5.5.1. ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΕΣΟΔΩΝ.....	81
5.5.2. ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΕΞΟΔΩΝ.....	85
5.6. ΣΥΝΟΨΗ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	86
6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	91

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	96
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ - ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....	110

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Συντομογραφία	Επεξήγηση
I.F.A.C.	International. Federation of Automatic Control
I.I.A.	Institute of Internal. Auditors
N.P.M.	New Public Management
SOX	Sarbanes Oxley
A.E.Π.	Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν
A.Σ.Ε.Π.	Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού
αρθρ.	Άρθρο
Β.Δ.	Βασιλικό Διάταγμα
Γ.Γ.	Γενικός Γραμματέας
Δ.Ε.Κ.Ο.	Δημόσιες Επιχειρήσεις Κοινής Ωφελείας
Δ.Κ.Κ.	Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας
Δ.Ο.Π.	Διοίκηση Ολικής Ποιότητας
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Σ.	Δημοτικό Συμβούλιο
ΔΙ.Π.Α.	Διεύθυνση Ποιότητας και Αποδοτικότητας
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Ε.Τ.Α.Α.	Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης
Ε.Σ.	Ελεγκτικό Συνέδριο
Ε.Σ.Τ.Α.	Εθνική Σχολή Τοπικής Αυτοδιοίκησης
εγκ.	Εγκύκλιος
εδάφ.	Εδάφιο
Η.Π.Α.	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
Ι.Τ.Α.	Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Κ.Δ.Κ.	Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων
Κ.Ε.Δ.Ε.	Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδος
Κ.Ε.Δ.Κ.Ε.	Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδος
Κ.Υ.Α.	Κοινή Υπουργική Απόφαση

Ν.	Νόμος
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ο.Ε.Υ.	Οργανισμός Εσωτερικής Υπηρεσίας
Ο.Ο.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ο.Π.Σ.	Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα
Ο.Τ.Α.	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Π.Ο.Ε.	Περασμένων Οικονομικών Ετών
παρ.	Παράγραφος
Σ.Ο.Λ.	Σώμα Ορκωτών Λογιστών
Τ.Α.	Τοπική Αυτοδιοίκηση
Υ.Δ.Ε.	Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου
ΥΠ.ΕΣ. Α. και Η.Δ.	Υπουργείο Εσωτερικών Ανάπτυξης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
Φ.Ε.Κ.	Φύλλα Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.	Χρηματιστήριο Αθηνών
Χ.Ε.Π.	Χρηματικό Ένταλμα Πληρωμής

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 1: Ποσοστό ανταπόκρισης των Δήμων στην Έρευνα μας.....	58
Πίνακας 2: Δείκτες εξάρτησης	83
Πίνακας 3: Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης	84
Πίνακας 4: Δείκτης επενδυτικής προσπάθειας	86

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

Διάγραμμα 1: Πληθυσμός Δήμων	59
Διάγραμμα 2: Χαρακτηρισμός Δήμων	59
Διάγραμμα 3: Αριθμός εργαζομένων σε δήμους	60
Διάγραμμα 4: Ηλικιακή κατανομή υπαλλήλων	61
Διάγραμμα 5: Υπάλληλοι προερχόμενοι από το πρόγραμμα «Ι.Καποδίστριας»	61
Διάγραμμα 6: Καταμερισμός αρμοδιοτήτων	63
Διάγραμμα 7: Αναγνώριση στόχων από εργαζόμενους	63
Διάγραμμα 8: Βαθμός υποστήριξης εργαζομένων από τη διοίκηση	63
Διάγραμμα 9: Προσοχή διοίκησης σε ενδείξεις και παρατηρήσεις προσωπικού	64
Διάγραμμα 10: Παρουσίαση πορισμάτων ελέγχου	64
Διάγραμμα 11: Επαρκής ανταπόκριση των υπαλλήλων στις ανάγκες των δημοτών ...	65
Διάγραμμα 12: Η συμβολή του ελέγχου στην βελτίωση της εργασίας	66
Διάγραμμα 13: Ύπαρξη μηχανογραφημένων υπηρεσιών	67
Διάγραμμα 14: Ύπαρξη Ο.Π.Σ.	67
Διάγραμμα 15: Συμβολή πληροφορικής στην άσκηση εποπτικού ρόλου και στην βελτίωση δυνατοτήτων ελέγχου	67
Διάγραμμα 16: Ύπαρξη διπλογραφικού συστήματος	68
Διάγραμμα 17: Γνώση πάγιας περιουσιακής κατάστασης.....	69
Διάγραμμα 18: Ύπαρξη γραφείου προμηθειών	70
Διάγραμμα 19: Λειτουργία γραφείου προμηθειών	70
Διάγραμμα 20: Γνώση συστημάτων ελέγχου	71
Διάγραμμα 21: Ύπαρξη συστημάτων ελέγχου	71
Διάγραμμα 22: Ύπαρξη κατατιμήσεων και μη νόμιμων προμηθειών	72
Διάγραμμα 23: Υπαίτιοι	72

Διάγραμμα 24: Βαθμός αποτελεσματικής διοίκησης	73
Διάγραμμα 25: Έλεγχος και ανάρμοστες συμπεριφορές	74
Διάγραμμα 26: Αποτροπή από παράνομες πράξεις	74
Διάγραμμα 27: Συμβολή ελέγχου στην βελτίωση της οικονομικής κατάστασης	75
Διάγραμμα 28: Ύπαρξη σύγχρονων μεθόδων οικονομικών ελέγχων	76
Διάγραμμα 29: Ύπαρξη διαφανούς οικονομικής διαχείρισης	76
Διάγραμμα 30: Βαθμός σύνδεσης οικονομικών πόρων και στρατηγικών στόχων	76
Διάγραμμα 31: Βαθμός αποτελεσματικότητας ελέγχου	77
Διάγραμμα 32: Βαθμός βελτίωσης της εργατικής τεχνογνωσίας	77
Διάγραμμα 33: Βαθμός αποτελεσματικότητας ελέγχου	78
Διάγραμμα 34: Απόδοση υπηρεσιών	78
Διάγραμμα 35: Αποδοτικότητα υπηρεσιών	78
Διάγραμμα 36: Βαθμός αποτελεσματικής διαχείρισης πόρων	79
Διάγραμμα 37: Αποδοτική διαχείριση πόρων	79
Διάγραμμα 38: Οικονομικότητα	79
Διάγραμμα 39: Δείκτης αυτονομίας	81
Διάγραμμα 40: Δείκτης λειτουργικής αυτονομίας	82
Διάγραμμα 41: Δείκτης οικονομικής αυτοδυναμίας	84
Διάγραμμα 42: Δείκτης λειτουργικής εξάρτησης	84
Διάγραμμα 43: Δείκτης κόστους ανθρώπινου δυναμικού	85
Διάγραμμα 44: Δείκτης κάλυψης κόστους προσωπικού	85

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία συντάχθηκε με σκοπό την ανάδειξη της υπάρχουσας κατάστασης της Τ.Α. και την ανίχνευση του τρόπου βελτίωσης της με την υιοθέτηση κατάλληλων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Αφορμή για την εκπόνησή της αποτέλεσαν οι αυξημένες αρμοδιότητες και ευθύνες που έχει επωμιστεί η ελληνική Τ.Α. μέσω της νέας διοικητικής μεταρρύθμισης καθώς και η ύπαρξη διαφθοράς που επικρατεί στο χώρο της ελληνικής δημόσιας διοίκησης.

Συγκεκριμένα, έγινε έρευνα της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αλλά και των Ο.Τ.Α. βασισμένη σε ερωτηματολόγιο ερωτήσεων κλειστού τύπου.

Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η Τ.Α. υπολειτουργεί, έχοντας βασικές ελλείψεις σε θέματα οργάνωσης, διοίκησης, προσωπικού και διαχείρισης οικονομικών πόρων. Ο έλεγχος επιδόσεων που περιλαμβάνει τις έννοιες οικονομικότητας, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας είναι σχεδόν ανύπαρκτος, καθιστώντας έτσι το αυτοδιοικητικό σύστημα ανήμπορο να αντεπεξέλθει στις σημερινές ανάγκες.

Συμπερασματικά, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε να εξασφαλίσει τη βιωσιμότητα της Τ.Α. και να προσδώσει αξία στο έργο της. Βασική προϋπόθεση είναι η ύπαρξη πολιτικής βούλησης από πλευράς κεντρικής και τοπικής αιρετής διοίκησης, η συνειδητοποίηση της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου στην εταιρική κουλτούρα του προσωπικού καθώς και η ανάγκη εξωστρέφειας της Τ.Α. ώστε να μπορέσει να κερδίσει ξανά την αξιοπιστία της.

Λέξεις κλειδιά: εσωτερικός έλεγχος, τοπική αυτοδιοίκηση, ελεγκτής, βελτίωση, αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα.

ABSTRACT

This thesis was written with the aim of bringing to light the current state of the municipal government and proposing improvements by adopting appropriate systems of internal control. The reasons for concern are the ever burgeoning duties and responsibilities imposed on the municipal government by the new administrative reforms along with the evident corruption predominant in the Greek Public Service.

Specifically a survey has been carried out on the functioning of the internal control system as well as organizations of the municipal government based on a closed questionnaire.

The results of the survey indicated that the municipal government is functioning below standard, having fundamental deficiencies relating to organizational issues, administration, human resources and finance sources. The monitoring of output/productivity which involves the issues of efficiency and effectiveness is almost nonexistent, rendering the municipal administrative system incapable of dealing with its current demands.

By logical deduction, the implementation of internal control could secure the viability of the municipal government and will lend dignity to its purposefulness. The basic prerequisites for this to take effect is political volition on the part of both the federal and municipal government, acknowledgement of the importance of interior control in collective personnel culture and the need to defeat its introversion in order to regain credibility and confidence

Key words: internal audit, local. authority, auditor, improvement, effectiveness, efficiency

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ελληνική δημόσια διοίκηση χαρακτηρίζεται από μία σειρά παραγόντων που δυσχεραίνουν τη λειτουργία της. Τα κύρια συμπτώματα παθογένειας του δημοσίου αποτελούν κυρίως τα αυξημένα κρούσματα απάτης και διαφθοράς, χαμηλής παραγωγικότητας και αποδοτικότητας, όπως επίσης η σπατάλη των πόρων του δημοσίου τομέα ή έλλειψη σαφούς στοχοθεσίας (Ελεγκτικό Συνέδριο, 2011).

Διάφοροι ελεγκτικοί φορείς της διοίκησης όπως το Ελεγκτικό Συνέδριο και ο Επιθεωρητής της Δημόσιας Διοίκησης, έχουν ήδη επισημάνει τα προβλήματα αυτά, αλλά παράλληλα τονίζουν την ανεπαρκή αναζήτηση ευθυνών και της επιβολής κυρώσεων (Σπακουρή και Σπηλιωτόπουλος, 2008).

Στην πολιτική διαδικασία, η ποιότητα και η ποσότητα των διαθέσιμων στοιχείων καθορίζονται σε μεγάλο βαθμό από τη διαφάνεια και την εποπτεία. Η επίδραση της διαφάνειας στις διαδικασίες οικονομικής και διοικητικής διαχείρισης δείχνει ότι η βελτίωσή της, μειώνει τις ασυμμετρίες πληροφόρησης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου και βελτιώνει τις επιδόσεις της κυβέρνησης (π.χ. Von Hagen and Harden, 1995; Alesina and Perotti, 1996; Alt, Lassen and Skilling, 2002).

Έτσι, βάσει των ανωτέρω, κρίνεται αναγκαία η μετάβαση των δημοσίων φορέων, κεντρικών και αποκεντρωμένων, από τον γραφειοκρατικό και αναποτελεσματικό τρόπο διοίκησης σε μία συστηματική εφαρμογή σύγχρονων διαδικασιών διοίκησης και ελέγχου, μέσω της φιλοσοφίας της Νέας Δημόσιας Διοίκησης (N.P.M.) (Benito, 2007; Bruska et al.; 2002).

Μια κρίσιμη προϋπόθεση για την προώθηση της διαφάνειας είναι η ενημέρωση των νομοθετών και των πολιτών από τις κυβερνήσεις, αναφορικά με όλες τις σχετικές οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές πτυχές της κυβερνητικής δραστηριότητας.

Μία τέτοια προσπάθεια απεικονίστηκε στη νέα διοικητική μεταρρύθμιση που προχώρησε το Υπουργείο Εσωτερικών το 2010 με τον Ν.3852/2010 «*Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης*» (Φ.Ε.Κ 87/Α'7-6-2010), όπου εκτός από την εξοικονόμηση πόρων μέσω του περιορισμού του αριθμού των Ο.Τ.Α. και των Νομικών τους προσώπων, αναμένεται να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα των Ο.Τ.Α., και του κράτους γενικότερα καθώς και τον περιορισμό της αδιαφάνειας (Ι.Τ.Α.,2010).

Βασικό εργαλείο της προσπάθειας αυτής αποτελεί η υιοθέτηση του N.P.M. (New Public Management) σύμφωνα με το οποίο ο ορθολογισμός στον σχεδιασμό της διοικητικής δράσης και της λήψης αποφάσεων, βασίζονται κυρίως σε συστήματα ελέγχου, αξιολόγησης αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και οικονομικότητας των δημοσίων οργανισμών (Luder,1992).

Τα παραπάνω συστήματα ελέγχου κάθε οργανισμού και κάθε Νομικού προσώπου έχουν ως κύριο στόχο την παροχή πληροφοριών στους ελεγχόμενους οργανισμούς, ώστε να βελτιώσουν την οικονομική τους διαχείριση και διοικητική δράση αλλά και να παράσχουν την ασφάλεια ότι το δημόσιο χρήμα ξοδεύεται με τρόπο συνετό και χωρίς κατασπατάληση.

Η διόρθωση της έκτασης των ελλείψεων και κατά την διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας ορίζεται ως ελεγκτική αποτελεσματικότητα. Η ελεγκτική διαδικασία μπορεί να θεωρηθεί ένα αναπόσπαστο κομμάτι της N.P.M. καθώς αποτελεί βασικό μέρος της αποτελεσματικής και διαφανούς διαχείρισης (Mizrahi et al., 2007).

Ο έλεγχος αυτός επικεντρώνεται σε τρία βασικά σημεία: α) στην οικονομικότητα, δηλαδή στη μείωση του κόστους που και στην άριστη κατανομή των σπάνιων πόρων, β) στην αποδοτικότητα και γ)στην αποτελεσματικότητα όπου εννοείται η μέτρηση επίτευξης των στόχων.

Η μέτρηση της αποτελεσματικότητας μπορεί να συμβάλλει σημαντικά στην αύξηση της δημόσιας ευθύνης και στο αίσθημα της λογοδοσίας των αιρετών και της T.A. καθώς οι εξωτερικοί έλεγχοι που πραγματοποιούνται, θεωρούνται αναποτελεσματικοί και αδύναμοι (Mizrahi et al.,2007).

Η επιτυχία ή η αποτυχία κάθε οργανισμού εξαρτάται από διάφορες ομάδες ανθρώπων. Ωστόσο υπάρχει μία ομάδα στο εσωτερικό του κάθε οργανισμού η οποία ασκεί το έργο του εσωτερικού ελέγχου και λόγω της θέσης της αποτελεί σημαντικό στοιχείο για την επίτευξη των οραμάτων του οργανισμού και της εξασφάλισης της βιωσιμότητάς του.

Ο σημαντικός ρόλος των ελεγκτών έγκειται στην καλύτερη διαχείριση της εκάστοτε κυβερνητικής πολιτικής και της ελαχιστοποίησης της γραφειοκρατίας μέσω της παροχής πληροφοριών στους υπευθύνους χάραξης πολιτικής και στους πολίτες καθώς και στην αποκάλυψη των φαινομένων κακοδιαχείρισης και διαφθοράς (π.χ. Frey, 1994; Olken, 2007; Finan and Ferraz, 2008).

Επίσης, βάσει μελετών, έχει αποδειχτεί ότι μία αυξανόμενη πιθανότητα ελέγχου μειώνει αισθητά τις περιττές δαπάνες (Olken,2007) καθώς και ότι οι ανεξάρτητοι έλεγχοι βελτιώνουν πραγματικά το επίπεδο και την ποιότητα πληροφοριών που διαθέτει η κυβέρνηση, επηρεάζοντας τελικά και την πρόθεση ψήφου (Ferraz and Finan,2008).

Ακόμη, οι έλεγχοι επιδόσεων μπορούν να βελτιώσουν τα αποτελέσματα της πολιτικής διακυβέρνησης οδηγώντας σε χαμηλότερους φόρους και δαπάνες και συνεπώς αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη βελτίωση της ευημερίας, αφού ικανοποιείται η αρχή της οικονομικότητας, με κύριο εργαλείο τους τον κατασταλτικό και προληπτικό έλεγχο (ex ante και ex post) (Schelker and Eichenberger,2003;2007).

Ως εκ τούτου, θα πρέπει να υπάρξει έλεγχος ως προς την ύπαρξη νομιμότητας των πράξεων που πραγματοποιούν οι δημόσιοι λειτουργοί και αιρετοί, ώστε οι πράξεις τους να είναι συμβατές με τις διατάξεις των νόμων. Εκτός αυτού, θα πρέπει πλέον να λειτουργήσει και ο μηχανισμός ελέγχου και ενδεχομένως τιμωρίας των δημοσίων υπαλλήλων, οργάνων και λειτουργών της δημόσιας διοίκησης.

Ο έλεγχος των δημοσίων οικονομικών κατά τα τελευταία έτη έχει γίνει αυτοσκοπός κάθε κυβέρνησης και έχει πλέον εξελιχθεί σε ένα θέμα τεχνικό και πολυσύνθετο με κύριο στόχο τον έλεγχο επιδόσεων (value-for-money). Ο έλεγχος επιδόσεων περιλαμβάνει κυρίως τον έλεγχο της απόδοσης που επικεντρώνεται κυρίως στην οικονομικότητα, στην αποτελεσματικότητα των λειτουργιών και στην αποτελεσματικότητα.

Τα τρία αυτά στοιχεία (3E) μπορούν να δημιουργήσουν ένα αίσθημα λογοδοσίας για την διαχειριστική αποδοτικότητα, η οποία διακρίνεται κυρίως στην εντιμότητα και την νομιμότητα κάθε διαδικασίας και στις επιδόσεις της κάθε πολιτικής ενέργειας και προγράμματος (Andy,2002).

Βασική προϋπόθεση για να είναι ο έλεγχος αποτελεσματικός είναι ο ελεγκτής να είναι ανεξάρτητος, ώστε να μη υπάρχουν συνέπειες και κυρώσεις για τον ελεγχόμενο ενώ παράλληλα να χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα.

Συμπερασματικά, ο έλεγχος στην παροχή υπηρεσιών στους πολίτες αλλά και στην οικονομική διαχείριση του τομέα της Τ.Α. πρέπει να εστιαστεί κυρίως στη νομιμότητα και διαφάνεια κάθε απόφασης του Δ.Σ., προκειμένου να ενισχυθεί η αξιοπιστία της προς τους δημότες αλλά και να βελτιωθούν οι παρεχόμενες υπηρεσίες με την συνεργασία και την συμμετοχή του κάθε πολίτη.

Επίσης, πρέπει να υπάρξει συνεργασία μεταξύ των υπηρεσιών ώστε να εξαλειφθεί κάθε φαινόμενο γραφειοκρατίας, γεγονός που σημαίνει την ανάγκη ύπαρξης ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Η παρούσα μελέτη επικεντρώνεται στην διερεύνηση του ρόλου και της σπουδαιότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου καθώς και στον τρόπο εφαρμογής τους στην δημόσια διοίκηση και ειδικά στον τομέα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α' Βαθμού.

Ωστόσο, το βασικό σημείο που εστιάζει η μελέτη, είναι ο τρόπος με τον οποίο μπορεί ο εσωτερικός έλεγχος να βελτιώσει την Τ.Α. σε συνάρτηση με την υφισταμένη κατάσταση που επικρατεί μετά την εφαρμογή του Ν.3852/2010. . Επίσης, αναλύεται η έννοια του ελέγχου και τα βασικά χαρακτηριστικά του και πώς μπορεί να αποτελέσει εργαλείο αξιολόγησης των δημόσιων φορέων και ειδικά των Ο.Τ.Α..

Τα αποτελέσματα εμφανίζουν ότι δεν έχουν γίνει οι κατάλληλες ενέργειες για την υλοποίηση συστημάτων ελέγχου παρόλο που έχει εφαρμοστεί ένα νέο μοντέλο διοικητικής μεταρρύθμισης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία βελτίωσης της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών έπειτα από την εφαρμογή του Ν.3852/2010. Βασική αιτία της απουσίας συστημάτων ελέγχου αποτελεί η έλλειψη πολιτικής βούλησης σε εθνικό και τοπικό επίπεδο.

Μιας ζωτικής σημασίας ερώτηση είναι γιατί η Τ.Α. δεν έχει καταφέρει μέχρι σήμερα να υιοθετήσει τα απαραίτητα συστήματα εσωτερικού ελέγχου που θα την καθιστούσαν ένα ισχυρό τοπικό δημοκρατικό παράγοντα χαρακτηριζόμενο από μείωση της γραφειοκρατίας, ενίσχυση της διαφάνειας και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Συγκεκριμένα, η εργασία αποσκοπεί στην ανάδειξη της παρούσας κατάστασης στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης όσον αφορά στη διοικητική λειτουργία, το προσωπικό και τον εσωτερικό έλεγχο.

Έτσι, το κεντρικό ερώτημα της μελέτης είναι πώς τελικά η Τ.Α. μπορεί να βελτιωθεί προσφέροντας αυξημένες ποιοτικά υπηρεσίες στους δημότες από την άσκηση ή εξυγίανση των ήδη υπάρχοντων συστημάτων ελέγχου. Μία απάντηση σε ένα τέτοιο ερώτημα θα μπορούσε να φανεί χρήσιμη σε φορείς της κεντρικής και γενικής κυβέρνησης ώστε να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα για την αποτελεσματική ενίσχυση της διαφάνειας και της αποδοτικότητας των υπηρεσιών.

Ακόμα, η Τ.Α. με την τελική εφαρμογή αξιών και θεσμών που θα αναδείκνυαν την δυναμικότητά της, θα μπορέσει να βελτιώσει την προστιθέμενη αξία της, τόσο ως προς το εξωτερικό όσο και προς το εσωτερικό της περιβάλλον, καθιστώντας την ισχυρή οργανωτικά για την βελτίωση της διαβίωσης κάθε τοπικής κοινωνίας. Επίσης, οι πολίτες θα μπορούν να επανακτήσουν την εμπιστοσύνη τους απέναντι στο τοπικό και κεντρικό πολιτικό σύστημα, τα οποία θα θεωρούνται πλέον απαλλαγμένα από τη διαφθορά και τη γραφειοκρατία που τα διέπει σήμερα.

Το κίνητρο της έρευνάς μας (motivation) σχετίζεται με το αν η αποδοχή των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου θα έχει πραγματικό αντίκτυπο στον τρόπο λειτουργίας των Ο.Τ.Α., όπως η ορθή και νόμιμη δημοσιονομική και διοικητική διαχείριση, ώστε να ενισχυθεί σημαντικά ο θεσμός και η σημασία της Τ.Α..

Η εργασία απαρτίζεται από δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος γίνεται θεωρητική αναφορά στην έννοια του ελέγχου και της Τ.Α. και πώς μπορούν αυτές οι δύο έννοιες να συνυπάρξουν. Όσο αφορά στον έλεγχο, αναλύονται έννοιες και ορισμοί, τη σημασία που έχει αυτός για κάθε οργανισμό, τις κατηγορίες στις οποίες διακρίνεται και τη σημασία των συστημάτων ελέγχου. Για την Τ.Α. γίνεται αναφορά στην νέα διοικητική μεταρρύθμιση, την οικονομική διαχείριση και τον έλεγχο επί των Ο.Τ.Α..

Επίσης γίνεται αναφορά στον έλεγχο του δημοσίου τομέα και συγκεκριμένα στις αρχές που διέπεται, στον ρόλο που επέχει ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα, στον τρόπο που διενεργείται και στα ευρήματά του σε κράτος και φορείς της γενικής κυβέρνησης.

Στο δεύτερο μέρος ακολουθεί το εμπειρικό τμήμα της μελέτης και η τελική παράθεση των συμπερασμάτων. Συγκεκριμένα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε σε δείγμα δήμων για την περιγραφή της υφισταμένης κατάστασης και παρατίθενται συγκριτικά στοιχεία ανάμεσα στα έτη 2011 και 2012 σχετικά με την απόδοση της Τ.Α. μέσω αριθμοδεικτών προϋπολογισμού.

Επίσης παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα της έρευνας και πώς μπορούν να διορθωθούν οι ατέλειες που προκύπτουν από την παρούσα λειτουργία της Τ.Α., μέσω της εφαρμογής των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Η εργασία κλείνει με τα συμπεράσματα, τις προτάσεις πολιτικής που εισηγούμαστε και τη σχετική βιβλιογραφία.

2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Το σημερινό σύνθετο και συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό - κοινωνικό περιβάλλον που διέπεται από την συνεχή ύπαρξη του έντονου ανταγωνισμού στην παγκοσμιοποιημένη αγορά και της αυξανόμενης συγκέντρωσης κεφαλαίων, απαιτεί την ζωτική ύπαρξη συστημάτων ελέγχου (εσωτερικού και εξωτερικού) (Καζαντζής,2006).

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία σχεδιάζεται με σκοπό να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του κάθε οργανισμού και αποσκοπεί στον έγκαιρο εντοπισμό και την διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων, την αποτροπή του οικονομικού εγκλήματος και της απάτης (Γρηγοράκος,1989). Επίσης, συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων του κάθε οργανισμού μέσω μια συστηματικής οργανωμένης προσέγγισης η οποία αξιολογεί και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων ελέγχου και διακυβέρνησης (Mizrahi and Ness-Weisman,2007).

Ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να ικανοποιεί πέντε βασικά πρότυπα της οργανωτικής συμφωνίας που αφορά την ανεξαρτησία, την επαγγελματική επάρκεια, την απόδοση, την διαχείριση και το πεδίο εφαρμογής της εργασίας (Brierley et al.,2001).

Σε μελέτη των Coram et al. (2008), γίνονται εκτιμήσεις κατά πόσο οι οργανισμοί οι οποίοι διαθέτουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου μπορούν να ανιχνεύσουν τους κινδύνους απάτης από εκείνους που δεν διαθέτουν. Τα αποτελέσματα ήταν η θετική συνάρτηση της ύπαρξης συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, ανέδειξαν την σημασία των “in- house” εσωτερικών ελεγκτών για την εύρεση σφαλμάτων σε σχέση με την εξωτερική ανάθεση για την διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα υπήρξαν σημαντικά για κάποιες ομάδες ελέγχου, όπως οι επενδυτές και στελέχη επειδή προσθέτουν αξία στην σημασία του εσωτερικού ελέγχου.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συνδέεται με την οργανωτική δομή οικονομικής μονάδας και όχι με υπηρεσία ή εργασία και αναφέρεται σε ένα πλέγμα λειτουργιών κανόνων και διαδικασιών που καθιερώνει η διοίκηση και αποσκοπεί στην αποτελεσματική και επιτυχή λειτουργία μέσω της εξάλειψης κινδύνων (Cheung,1997).

Τα ελεγκτικά συστήματα δίνουν περισσότερη έμφαση στον έλεγχο ποιότητας και κυρίως περιλαμβάνουν την αποτροπή, τα κίνητρα και τις διαδικασίες βελτίωσης και είναι βασικοί μηχανισμοί μέσω των οποίων οι οργανισμοί, δημόσιοι και ιδιωτικοί, μπορούν να βελτιώσουν την απόδοσή τους. Η κατανόηση της δυναμικής που επιτρέπει

στους οργανισμούς να διαχειρίζονται καλύτερα τα συστήματα ελέγχου τους, αποτελεί βασική πρόκληση για κάθε διοίκηση (Penini et al.,2010).

Διαπιστώνεται λοιπόν, ότι η εφαρμογή συστημάτων εσωτερικού ελέγχου καλύπτει όλο το εύρος λειτουργίας και δραστηριοτήτων του οργανισμού, στοχεύοντας στην σωστή παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στην διοίκηση, ενώ παράλληλα θα πρέπει να είναι σε θέση να αναγνωρίζει και να διαχωρίζει την αυτοτέλεια των επιμέρους δραστηριοτήτων (Παναγιωτίδης,1995; Meigs,1984; Launois,1970).

Το πέραςμα του νόμου Sarbanes – Oxley το 2002 ήταν μία προσπάθεια του Αμερικανικού Κογκρέσου να αντιμετωπίσει τις αρνητικές επιπτώσεις, λόγω της ολοένα αυξανόμενης ανησυχίας των επενδυτών σχετικά με την ακεραιότητα των εκθέσεων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της αποκατάστασης της εμπιστοσύνης του κοινού απέναντι στις κεφαλαιαγορές και να βελτιώσει την συνολική εταιρική διακυβέρνηση (Penini et al.,2010).

Οι Smith et al. (2009) εξέτασαν τον ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και πως αυτός έχει μεταβληθεί έπειτα από την ψήφιση του νόμου Sarbanes – Oxley Act το 2002, καθώς επίσης και το αν έχει αυξηθεί ο αριθμός των ελεγκτικών εργασιών που εκπληρώνονται για τον εξωτερικό έλεγχο. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ότι είναι σημαντικός στην συμμετοχή της διαδικασίας του εξωτερικού ελέγχου, τόσο από τους εξωτερικούς όσο και από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Επίσης, αποδεικνύεται ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αποδίδουν περισσότερα αποτελέσματα για τους εξωτερικούς ελεγκτές μετά το πέραςμα του SOX, ώστε οι δεύτεροι να εξαρτώνται περισσότερο από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Προκειμένου ο εσωτερικός έλεγχος να ασκείται αποτελεσματικά, θα πρέπει οι οργανισμοί αλλά και οι επιχειρήσεις να στελεχώνονται από άτομα τα οποία θα κατέχουν τα απαραίτητα προσόντα και τις δεξιότητες, έτσι ώστε να μπορούν να συμβουλευθούν κατάλληλα τις διοικήσεις για να προλαμβάνουν τυχόν κινδύνους που θα εμφανίζονται.

Η σπουδαιότητα της θέσης που κατέχει ο εσωτερικός ελεγκτής μέσα στην επιχείρηση ή τον οργανισμό, έχει ως βασική πρόθεση την αξιολόγηση και συμβουλή των πολιτικών και διαδικασιών του οργανισμού, προκειμένου να επιτυγχάνει τους στόχους της (Penini et al.,2010).

Τα χαρακτηριστικά της τεχνικής λειτουργικότητας και ανταγωνιστικότητας που θα πρέπει να χαρακτηρίζουν τούς εσωτερικούς ελεγκτές, είναι αποτέλεσμα έρευνας που έγινε από τους Haron et al. (2004). Η έρευνα τους ανέδειξε το γεγονός ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να ελέγξουν τις οικονομικές καταστάσεις, βασίζονται στους εσωτερικούς ελεγκτές, μειώνοντας έτσι και το κόστος για τον ελεγχόμενο πελάτη.

Ωστόσο, σημαντικός παράγοντας για την σωστή διεκπεραίωση του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα και με όλα τα σύνολα διεθνών προτύπων, είναι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα που πρέπει να κατέχει ο εσωτερικός ελεγκτής, προκειμένου η εκτέλεση του ελεγκτικού έργου του αλλά τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτόν να είναι αξιόπιστα, τεκμηριωμένα και αντικειμενικά.

Τα δύο βασικά εργαλεία που έχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι αυτά των Διεθνών Προτύπων και του Κώδικα Δεοντολογίας του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών. Με τα πρώτα, τα οποία είναι έγκυρα και γενικής αποδοχής σε παγκόσμιο και εθνικό επίπεδο, καθορίζεται η φύση, η έκταση και ο σκοπός της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου (Κανζαντζής,2006). Με το δεύτερο, ειδικεύονται οι κανόνες συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών ως προσώπων και επαγγελματιών, όσον αφορά την Ακεραιότητα, Αντικειμενικότητα και Εμπιστευτικότητα που πρέπει να επιδεικνύουν (Πάσχας και Τριανταφυλλίδης,2006).

Με την υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων και την εισαγωγή εσωτερικών ελεγκτών μέσα στις δημόσιες υπηρεσίες, επιδιώκεται να καταστούν βασικοί πυλώνες στον εκσυγχρονισμό και την αναμόρφωση της δημόσιας υπηρεσίας, διασφαλίζοντας την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα στη λειτουργία της κρατικής μηχανής στο νέο ανταγωνιστικό περιβάλλον της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας.

Ο Davey (2009), εξετάζει σε έρευνά του τον έλεγχο της χρηματοοικονομικής διοίκησης στην Ευρώπη. Η μεθοδολογία που ακολούθησε ήταν η βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με τον έλεγχο και την συγκριτική μελέτη ανάμεσα σε δεκατρείς (13) χώρες για τον έλεγχο και τις διαδικασίες που διεξάγονται στον τομέα της τοπικής αυτοδιοίκησης. Τα αποτελέσματα της έρευνάς του έδειξαν ότι καμία χώρα δεν εφαρμόζει τα διεθνή πρότυπα ελέγχου στον τομέα αυτό.

Υπάρχει μικρή διαφορά ανάμεσα στις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου και στις συναλλαγές με τους εξωτερικούς ελεγκτές και στους δύο τομείς. Παρ' όλα αυτά ο

εσωτερικός έλεγχος στον ιδιωτικό τομέα θεωρείται ότι οδηγεί σε μεγαλύτερο περιορισμό των αμοιβών των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με τον δημόσιο τομέα (Gujarathi et al.,1993).

Ακόμα δύο βασικές διαφορές μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα οφείλονται στα εξής: πρώτον, οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα λειτουργούν σε ένα άκαμπτο πλαίσιο όπου οι δραστηριότητες εξουσιοδοτούνται από τη νομοθεσία και δεύτερον, ο δημόσιος τομέας είναι προσανατολισμένος στην υπηρεσία δηλαδή στην άμεση εξυπηρέτηση των πολιτών και των αναγκών του κράτους. Συνεπώς, προσδίδει χαμηλότερη προτεραιότητα στους παράγοντες του κόστους και τα ζητήματα που έχουν σχέση με την κερδοφορία (Carhill and Kincaid,1989).

Ο Goodwin (2004), ερεύνησε τις ομοιότητες και διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό έλεγχο του δημοσίου και ιδιωτικού τομέα. Η μελέτη βασίζεται σε μία έρευνα που αφορά τους διευθυντές εσωτερικού ελέγχου σε οργανισμούς στη Νέα Ζηλανδία και την Αυστραλία. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι υπάρχουν διαφορές στο κύρος (organizational status) μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα, αναφέροντας ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές του δημοσίου τομέα κατέχουν υψηλότερο κύρος μέσα στον οργανισμό. Παρόλο που και οι δύο τομείς έχουν παρόμοιο μέγεθος της ελεγκτικής εργασίας, οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα αναθέτουν πιο εύκολα την ελεγκτική εργασία σε εξωτερικούς ελεγκτές απ' ότι οι επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα.

Ο εσωτερικός έλεγχος υπάρχει ως μία ανεξάρτητη μονάδα επιφορτισμένη με την εξέταση, εκτίμηση, αξιολόγηση, επανεξέταση και υποβολή εκθέσεων του αποτελέσματος που προκύπτει σχετικά με τις δραστηριότητες της λογιστικής και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (Dandago,2002).

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας της λειτουργίας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και αποβλέπει στο να προτείνει λύσεις και βελτιώσεις όταν διαπιστώνονται διάφορες αδυναμίες (Παπαστάθης,2003).

Σύμφωνα με τον Καζαντζή (2006), η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική υπηρεσία , η οποία είναι πολύ καλά οργανωμένη, και μέσω των τεχνικών της και επιστημονικών της προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, γεγονός που προσθέτει αξία στον οργανισμό.

Κατά τις τελευταίες δεκαετίες έχει σημειωθεί αύξηση του ενδιαφέροντος από τις δημόσιες οντότητες, για την υιοθέτηση τεχνικών που χρησιμοποιούνται ευρέως από οργανώσεις που επιδιώκουν κέρδη. Αυτή η αναμόρφωση του δημόσιου τομέα ώστε να μπορέσουν να ενστερνιστούν τις διαδικασίες και τα εργαλεία που χρησιμοποιεί ο ιδιωτικός τομέας αναφέρεται ως Νέα Δημόσια Διοίκηση (N.P.M.) και σχετίζεται περισσότερο με την εισαγωγή νέων συστημάτων δημοσιονομικής διαχείρισης, καθώς και την εφαρμογή νέων τεχνολογιών (Cohen et al.,2007). Η ευρεία εφαρμογή της τεχνολογίας στην δημόσια διοίκηση θα οδηγήσει σε αλλαγές οργανωτικών δομών και διαδικασιών εργασίας (Mac Donald et al.,1986).

Εντούτοις όσο αφορά τον δημόσιο τομέα υπάρχουν δύο βασικοί τύποι ελέγχου που σχετίζονται άμεσα με αυτόν: ο οικονομικός – διαχειριστικός έλεγχος (financial. – related audits) και ο έλεγχος απόδοσης (performance audit). Ο οικονομικός έλεγχος, εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι πόροι του δημοσίου χρησιμοποιούνται από τον οργανισμό για να επιτύχει τους αντικειμενικούς στόχους του. Ο έλεγχος απόδοσης, επικεντρώνεται κυρίως στο εάν οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιήθηκαν οικονομικά, αποδοτικά και αποτελεσματικά, για την επίτευξη του αντικειμενικού στόχου της αναγνώρισης και μείωσης της σπατάλης (Malan,1991). Εν ολίγης, επικεντρώνεται στο σύστημα value for money (VFM), το οποίο χαρακτηρίζεται από τα «3 E»: οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα (Economy, Efficiency, Effectiveness) (Lapsey,1988).

Ωστόσο, ο Coupland (1993), υποστηρίζει ότι ο έλεγχος απόδοσης έχει καταλήξει στην υιοθέτηση μιας πιο εξελιγμένης προσέγγισης της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου, απαιτώντας οι εσωτερικοί ελεγκτές στον δημόσιο τομέα να διευρύνουν τις ικανότητες και τις τεχνικές που χρησιμοποιούν.

Η απόδοση και η αποτελεσματικότητα του δημοσίου τομέα σε 23 βιομηχανικές χώρες του Ο.Ο.Σ.Α. μελετήθηκε από τους Afonso et al. (2003). Οι χώρες με μικρό δημόσιο τομέα κατέχουν τις μεγαλύτερες βαθμολογίες στην συνολική απόδοση και ιδιαίτερα στην οικονομική και διοικητική απόδοση, ενώ το αντίστροφο συμβαίνει για αυτές που ο δημόσιος τομέας τους είναι μεγαλύτερος. Οι υπολογισμοί που έγιναν επισήμαναν ότι 15 χώρες της Ε.Ε. παρουσιάζουν χαμηλή αποτελεσματικότητα του δημόσιου τομέα σε σύγκριση με τις Η.Π.Α. και τον μέσο όρο των άλλων χωρών του

Ο.Ο.Σ.Α. και ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούν είναι 27% περισσότερες από τις πιο αποτελεσματικές χώρες.

Σε μελέτη των Mizrahi και Ness-Weisman (2007) έγινε προσπάθεια για την μέτρηση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου μέσω τριών παραμέτρων, της προσέγγισης του N.P.M. , τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας και τους ελέγχους που διενεργούνται στην τοπική αυτοδιοίκηση. Το αποτέλεσμα της μελέτης ήταν ότι η διαδικασία και η αποτελεσματικότητα του ελέγχου μπορεί να θεωρηθεί ως μία προσέγγιση που δίνει έμφαση στην αποδοτικότητα και στις επιδόσεις, αλλά από την άλλη πλευρά οι πολιτικές εκτιμήσεις και τα συμφέροντα είναι ισχυρότερα. Γενικά, η εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων στην N.P.M. καθώς και οι διαδικασίες για την ενσωμάτωση του ελέγχου ειδικά στην T.A. μπορεί να παρεμποδιστεί από τις πολιτικές σκοπιμότητες των τοπικών φορέων.

Σε μεταγενέστερη μελέτη από τους Dessalegn και Aderajew (2007), οι οποίοι θέλησαν να εξετάσουν διάφορους παράγοντες που έχουν άμεσο αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, όπως η οργανωσιακή δομή, η ποιότητα του ελέγχου και η συμπεριφορά των ελεγχόμενων. Το αποτέλεσμα που παρουσιάζεται δείχνει ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου βασίζεται σε ένα μεγάλο βαθμό στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και στην υποστήριξη της διοίκησης.

Η μελέτη που πραγματοποιήθηκε από τους Mazlina Mat Zain et al. (2006), εστίασε στην σχέση μεταξύ εσωτερικών ελεγκτών και ανώτερης διοίκησης. Τα συμπεράσματα έδειξαν ότι η βασική επιρροή που μπορούσε να ασκήσει η διοίκηση στον εσωτερικό έλεγχο αποτελούσε και μία από τις κύριες προσδοκίες της. Επίσης, από μελέτη των Sarens και De Beelde (2006), φάνηκε ότι αυτό που αναμένεται από τους ελεγκτές είναι α) η διασφάλιση της εταιρικής κουλτούρας, β) η δημιουργία μιας υποστηρικτικής λειτουργίας για την βελτίωση και παρακολούθηση των κινδύνων γ)η καλλιέργεια εδάφους για νέα διευθυντικά στελέχη και δ) η άμεση συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές για την αύξηση της συνολικής κάλυψης του ελέγχου. Ωστόσο, αυτό που επιδιώκουν οι εσωτερικοί ελεγκτές από την διοίκηση είναι η επισημοποίηση σε όλο το σώμα του οργανισμού των ελεγκτικών συστημάτων, η οποία εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης . Η υποστήριξη αυτή δίνει αξία και προσθέτει ωριμότητα στην ελεγκτική εργασία. Όσον αφορά την τυποποίηση του

συστήματος ελέγχου, αναμένεται από τα ανώτερα στελέχη τα προβούν σε ενέργειες αλλάζοντας την δική τους στάση και να δώσουν τα σωστά μηνύματα και ερεθίσματα στα χαμηλότερα επίπεδα της διοίκησης.

Αντίστοιχα, ο Gareth (1980), ανέλυσε την σύγκρουση που προκύπτει ανάμεσα στον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή και των ελεγχόμενων, χρησιμοποιώντας ως μέθοδο της έρευνάς του ερωτηματολόγια που απευθύνονταν σε εσωτερικούς ελεγκτές διαφόρων δημοσίων και ιδιωτικών υπηρεσιών. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ελεγκτική λειτουργία είχε ξεκινήσει αρχικά στους οργανισμούς αυτούς ως μέρος μιας διαδικασίας επιστασίας και είχε δοθεί έμφαση σε αυτήν, ώστε να θεωρείται ως μία υπηρεσία της διοίκησης και τελικά κατέληξε να θεωρείται μία υπηρεσία στον οργανισμό του οποίου αναπόσπαστο κομμάτι αποτελεί η διοίκηση. Αυτή η αλλαγή προκάλεσε προβλήματα συγκρούσεων ανάμεσα στους ελεγχόμενους εφόσον πλέον υπήρχε σύγχυση σχετικά με τον ρόλο και τις αρμοδιότητες που πρέπει να διέπουν τον εσωτερικό ελεγκτή.

Ο Hopkins (1997), παρατήρησε ότι ελεγχόμενοι και ελεγκτές έχουν συνήθως διαφορετική αντίληψη για την ποιότητα των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά σε θέματα ανεξαρτησίας και ακεραιότητας. Για να υπάρξει ομοφωνία απόψεων για τους όρους που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο θα πρέπει ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου να κατανοήσει καλύτερα τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» και στη συνέχεια να εκπαιδεύσει τόσο τους ελεγκτές όσο και τους ελεγχόμενους με στόχο να κατανοήσουν την σύγχρονη αντίληψη του όρου.

Ακόμη, το 2006 η μελέτη που διεξήγαγαν οι Allegrini et al. (2006), είχε ως βασικό εργαλείο την σύγχρονη βιβλιογραφία με επίκεντρο τις εξελίξεις που είχαν επιπτώσεις στο πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και είχε ως σκοπό την μεταβολή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου απέναντι στις τροποποιήσεις των παγκόσμιων επιχειρηματικών πρακτικών. Από την μελέτη αυτή φάνηκε ότι οι δραστηριότητες που εκτελούν οι εσωτερικοί ελεγκτές αλλάζουν συνεχώς λόγω της αυξημένης πολυπλοκότητας των επιχειρηματικών συναλλαγών και της τεχνολογίας και δημιουργούνται συνεχώς νέες προκλήσεις και ευκαιρίες. Έτσι, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής, κρίθηκε απαραίτητη η περαιτέρω ανανέωση των απαραίτητων επαγγελματικών προτύπων και προσόντων των εσωτερικών ελεγκτών, ώστε η ανταπόκριση στα νέα δεδομένα να είναι ευκολότερη.

Η διακυβέρνηση είναι κυρίως ένας όρος που αποσκοπεί στην ανάδειξη της χρησιμοποίησης και αξιοποίησης των πόρων και ασχολείται κυρίως με τη διαχείριση υποθέσεων με σκοπό την καλή διαβίωση συγκεκριμένης ομάδας ή ολόκληρης της κοινωνίας (Dandago,2002).

Η αποδοτική, αποτελεσματική και οικονομική (3^E) διαχείριση των πόρων μπορεί να οδηγήσει στην επίτευξη καλής δημοσιονομικής και οικονομικής διαχείρισης καθώς θα χαρακτηρίζεται κυρίως από φορολογική διαφάνεια και λογοδοσία, έχοντας ορατές σε όλους τις διαδικασίες και τις μεθόδους στην λήψη διοικητικών και οικονομικών αποφάσεων (Al.t et al.,2001).

Οι Dandago (2002) και Kwanbo (2010), θεωρούν ότι η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου μέσα σε ένα οργανισμό είναι ένα στοιχείο επιφορτισμένο με την ευθύνη για την αξιολόγηση, εξέταση, αναθεώρηση και αναφορά των αποτελεσμάτων που εμφανίζονται την άσκηση διαχείρισης τόσο της οικονομικής όσο και της διοικητικής, βοηθώντας έναν οργανισμό να βελτιώσει τους στόχους του μέσω της βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του ελέγχου της διακυβέρνησης.

Ο εσωτερικός έλεγχος της Τ.Α. διασφαλίζει δημοσιονομική διαφάνεια επιτρέποντας στις διαδικασίες και μεθόδους λήψης αποφάσεων και στην εκταμίευση των πόρων να είναι ανοιχτές και ορατές σε όλους. Από την άλλη πλευρά, ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει επίσης δημοσιονομική λογοδοσία, επιτρέποντας την κινητοποίηση των φορέων λήψης αποφάσεων. Αυτό οδηγεί στην οργανωτική αποτελεσματικότητα καθώς αναμένεται να εντοπιστούν τα προβλήματα και οι κίνδυνοι έγκαιρα και να εξαχθούν ακριβή και αξιόπιστα στοιχεία που απαιτούνται για την λήψη αποφάσεων (Brewer et al.,2004).

Ωστόσο στις περισσότερες τοπικές κυβερνήσεις δεν εφαρμόζονται μέθοδοι και διαδικασίες που να εξασφαλίζουν διοικητική και δημοσιονομική διαφάνεια. Επίσης, δεν υπάρχουν εκθέσεις που να τονίζουν την διοικητική επίδοση καθώς δεν υπάρχουν δημοσιευμένοι στόχοι για τις βασικές υπηρεσίες που παρέχονται από τις τοπικές κυβερνήσεις (Kwanbo,2010).

Ακόμη, η διαδικασία του προϋπολογισμού, που αποτελεί το σημαντικότερο εργαλείο και δημοκρατικό θεσμό στον τομέα της Τ.Α. , στην ουσία δεν επιτρέπει την συμμετοχή των πολιτών (τουλάχιστον άμεσα), που είναι το πρώτο βήμα για την επίτευξη της δημοσιονομικής διαφάνειας και το μέσο για την δημοσιονομική

υπευθυνότητα. Έτσι, το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου της Τ.Α. υποστηρίζεται από ένα αναποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο (Kwanbo,2010).

Οι Sjolín και Jivegård το 2005, εξέτασαν τις επιδράσεις που θα έχει στο νέο έργο των ελεγκτών της Τ.Α. η νέα νομοθεσία όσον αφορά το ρόλο του ελεγκτή, τις καθημερινές τους εργασίες (προϋπολογισμοί, προβλέψεις, ενδιάμεσες εκθέσεις κ.α.) με βασικό εργαλείο τις συνεντεύξεις και την χρήση ερωτηματολογίου.

Τα αποτελέσματά τους έδειξαν ότι οι ελεγκτές της Τ.Α. αναμένουν την ενίσχυση του θεσμού του ελέγχου μέσω της νομοθεσίας και την ανάγκη αύξησης της επικοινωνίας σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης.

Ο Mussari (1995) αναλύει τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται η ελεγκτική μεταρρύθμιση στους ιταλικούς δήμους, μέσω της ανάλυσης των μελετών των δήμων εντός της περιφέρειας της Τοσκάνης. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχουν τεχνικά και πολιτιστικά εμπόδια, τα οποία έχουν εμποδίσει την επέκταση της ελεγκτικής στους δήμους. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη μη λογοδοσία απέναντι στους πολίτες αλλά παράλληλα την καθυστέρηση της κατανόησης της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου από το περιβάλλον της Τ.Α..

Σε μελέτη του ο Arabyan (2008), εξέτασε τα προβλήματα που ανακύπτουν από την εφαρμογή του ελέγχου στα πλαίσια της Τ.Α. της Αρμενίας, εξετάζοντας την υπάρχουσα κατάσταση. Τα αποτελέσματά του έδειξαν ότι ο έλεγχος της Αρμενίας επικεντρώνεται όχι σε έλεγχο ουσίας, αλλά σε ένα απλό οικονομικό έλεγχο.

Επίσης, ο Bayramov (2008) ο οποίος εξέτασε τον έλεγχο της δημοσιονομικής διαχείρισης στο Αζερμπαϊτζάν κατέληξε ότι η εφαρμογή της ελεγκτικής στην συγκεκριμένη χώρα στοχεύει κυρίως, ως προς την απόκτηση της εύλογης βεβαιότητας, στο αν οι οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οντοτήτων είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες.

Ο προϋπολογισμός μέσω του εσωτερικού ελέγχου ασκεί τον οικονομικό έλεγχο επί των πόρων για την εξασφάλιση της δημοσιονομικής πειθαρχίας, την διαχείριση της κυβέρνησης σε διάφορα θέματα και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας (Shen et al., 2007). Ο εσωτερικός έλεγχος επιτυγχάνει την δημοσιονομική διαφάνεια και λογοδοσία στην διακυβέρνηση διασφαλίζοντας την πραγματοποίηση των στόχων των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (Coso,2009).

Οι Cohen et al (2010), συγκρίνουν τις σχέσεις ανάμεσα στα χαρακτηριστικά της Τ.Α. και των τιμών και της προσπάθειας ελέγχου, μέσω ενός δείγματος ελληνικών δήμων. Τα συμπεράσματά τους φανερώνουν ότι οι διαφορές στις αμοιβές του ελέγχου κατευθύνονται κυρίως από παράγοντες με πολιτικά συμφέροντα.

Ωστόσο, μέχρι και αυτό το σημείο είναι σημαντικό να γίνει μία επιπλέον αναφορά και επισκόπηση στις έννοιες του εσωτερικού ελέγχου και της Τ.Α. και πως οι δύο αυτοί όροι συνδέονται και εξαρτώνται.

2.1 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1.1. ΓΕΝΙΚΑ

Οι συνεχείς εξελίξεις και το συνεχιζόμενο μεταβαλλόμενο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον των παγκόσμιων αγορών έχουν ως αποτέλεσμα την ενδυνάμωση του θεσμού της ελεγκτικής τόσο σαν έννοια όσο και σαν διαδικασία για τον ιδιωτικό και τον δημόσιο τομέα (Καζάντζης,2006).

Όλες αυτές οι αλλαγές δημιούργησαν μεγαλύτερους κινδύνους οι οποίοι πρέπει να αξιολογούνται και να διαχειρίζονται συνεχώς προκειμένου να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα και η λειτουργικότητα της οικονομικής μονάδας.

Ακόμη, η αναγκαιότητα του ελέγχου οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας και οργανισμού πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσεως και προκειμένου να διορθωθούν απαιτείται ο έγκαιρος εντοπισμός, η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων και η αποτροπή απάτης και οικονομικού εγκλήματος (Γρηγοράκος,1989).

Τα τεκμήρια των ελέγχων θα πρέπει να είναι σχετικά με τους ισχυρισμούς και τα καθιερωμένα κριτήρια και την επικοινωνία των αποτελεσμάτων για τους χρήστες των εκθέσεων στις οποίες γίνονται οι ισχυρισμοί (Brenda et al.,2003).

Ένα σημαντικό πρόβλημα είναι ο καθορισμός του αριθμού των αποδεικτικών στοιχείων που πρέπει να έχει στη διάθεσή του ο ελεγκτής προκειμένου να διαμορφώσει την κατάλληλη και σωστή γνώμη, μέσω των οικονομικών εκθέσεων του (Konrath,1996).

Επίσης, σύμφωνα με τον Bierstaker et al. (2010), η λειτουργία του ελέγχου έχει εξελιχθεί σε αρκετές χώρες κατόπιν υιοθέτησης του όρου “value – for – money ή έλεγχος απόδοσης, ο οποίος περιλαμβάνει μια πιο ολοκληρωμένη άποψη των αποτελεσμάτων των οικονομικών και διοικητικών ενεργειών.

Με βάση το παραπάνω, ο έλεγχος για τις κυβερνήσεις θεωρείται αναπόσπαστο κομμάτι της διαχείρισης των οικονομικών, αλλά περισσότερο σαν μέσο για την βελτίωση των επιδόσεων τους, εφόσον υπάρχουν οι διαβεβαιώσεις ότι κεφάλαια χρησιμοποιήθηκαν ορθά και αντικειμενικά και σύμφωνα με τις πιστώσεις και τους άλλους σχετικούς νόμους (Dandago,2002).

2.1.2. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ –ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών των Η.Π.Α. (Institute of internal Auditors), ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία βοηθώντας έναν οργανισμό να βελτιώνει συνεχώς την εταιρική διακυβέρνησή του.

Δηλαδή, αποτελεί ένα μέρος της εταιρικής διακυβέρνησης από την άποψη ότι συνεισφέρει στην προσέγγιση της διακυβέρνησης ενός οργανισμού βελτιώνοντας και αξιολογώντας κυρίως τις διαδικασίες και την επίτευξη των στόχων (Pickett,2003).

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία αναπόσπαστη διαδικασία, η οποία πραγματοποιείται από το φορέα της διοίκησης και το προσωπικό, και έχει σχεδιαστεί για την αντιμετώπιση κινδύνων παρέχοντας εύλογη βεβαιότητα για την επιδίωξη της αποστολής της οικονομικής οντότητας (Mizrahi and Ness-Weisman,2007).

Ένας από τους στόχους του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή βοήθειας προς τα μέλη του κάθε οργανισμού για την αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους συμπεριλαμβανομένων της διοίκησης και του κάθε Διοικητικού Συμβουλίου (Dan M. Guy et al.,1996). Συνεπώς, ο εσωτερικός έλεγχος δεν περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο, αλλά κινείται σε μία συμβουλευτική φιλοσοφία χωρίς φραγμούς και περιορισμούς.

Ακόμα, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα ουσιαστικό εργαλείο διαχείρισης που εξασφαλίζει την βιωσιμότητα κάθε συστήματος και οργανισμού (Penini et al.,2010) και μπορεί να περιλαμβάνει: i) εξέταση και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ii) αξιολόγηση της ακρίβειας των οικονομικών φακέλων και κατάλληλη παρουσίαση των εκθέσεων iii) αξιολόγηση της οικονομικής, αποδοτικής και αποτελεσματικής χρήσης των πόρων που χρησιμοποιούνται καθώς και το έλεγχο value- for – money (Brierley et al.,2001).

Σύμφωνα με τον Αισιόπουλο (1980), οι βασικές διακρίσεις του εσωτερικού ελέγχου είναι ο διοικητικός, που στοχεύει στην διαφύλαξη των αρχών και την προσήλωση του προσωπικού στην διοίκηση, ο διαχειριστικό-λογιστικός και ο επιχειρησιακός, ο οποίος προσανατολίζεται κυρίως στο μέλλον και είναι ανεξάρτητος.

2.1.3. ΣΤΟΧΟΙ - ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Βασικός σκοπός λοιπόν του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η παροχή βοήθειας σε όλα τα στελέχη του οργανισμού ώστε να αποβαίνει αποτελεσματική η άσκηση των καθηκόντων τους, και με αυτόν τον τρόπο να παρέχουν εκτιμήσεις απόψεις πληροφορίες και αναλύσεις που αφορούν τις αναφερόμενες δραστηριότητες (Κυριακού, 2003).

Ωστόσο το βασικό αντικείμενο τους είναι η εξέταση και η παράλληλη αξιολόγηση της επάρκειας των συστημάτων λειτουργίας και των συστημάτων ελέγχου αυτού καθώς και η εξέταση των δράσεων των οργάνων του οργανισμού (Κυριακού,2003).

Η συνεισφορά των εσωτερικών ελεγκτών λοιπόν, ως σύμβουλοι στην διοίκηση, είναι αρκετά σημαντική εφόσον μέσω της διαδικασίας της "ελεγκτικής μάθησης" (όπως θα αναφερθούμε παρακάτω) δηλαδή της συνεχούς απόκτησης σφαιρικών γνώσεων σχετικά με ό,τι αφορά τον οργανισμό, μπορούν να κάνουν σημαντικές προτάσεις σε ουσιαστικά θέματα (Batata and Carassus,2009; Penini et al.,2010).

Ακόμα, το έργο των ελεγκτών αλλά και η συνεισφορά τους δίνουν στον οργανισμό αξία, καθώς η διαχείριση των κινδύνων, επιχειρηματικών και μη, έχει ως αποτέλεσμα την σημαντική επιβίωση και την επέκταση του ίδιου οργανισμού (Γρηγοράκος,1989).

Φυσικά αυτό επιτυγχάνεται μέσω της ορθής τοποθέτησης του εσωτερικού ελεγκτή στο οργανόγραμμα του οργανισμού και τον σαφή καθορισμό των καθηκόντων του, ώστε να είναι αντιληπτή η αξιοπιστία και ο σκοπός του απέναντι στους υπόλοιπους εργαζομένους (Munro et al.,2010).

2.1.4. ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι ανθρώπινες αδυναμίες που υπάρχουν σε κάθε οργανισμό καθιστά αναγκαία την ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου. Δεδομένου ότι η κάθε επιχείρηση δεν είναι σε θέση να αντλήσει από μόνη της κάθε πληροφορία που της είναι αναγκαία για την σωστή

λήψη αποφάσεων αλλά και για την διαπίστωση και διαχείριση των κινδύνων, η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη (Kwaku Asare et al.,2008).

Ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στην διακρίβωση και εξασφάλιση της διαφάνειας του οργανισμού και στην εφαρμογή των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης θωρακίζοντας παράλληλα τα συμφέροντα όλων των μελών του οργανισμού δηλαδή των εργαζομένων, της διοίκησης και των τρίτων (Sarens et al.,2006).

Ακόμη, η ύπαρξη ενός ορθού και κατάλληλου εσωτερικού ελέγχου διευκολύνει την εργασία, το πρότυπο και την διαδικασία το εξωτερικού ελέγχου, προσδίδοντας παράλληλα στον οργανισμό χαμηλότερο κόστος, και συνάμα αξία (Radford,1991).

Ωστόσο, η σύγχρονη εποχή που χαρακτηρίζεται από το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης και παράλληλα από την γιγάντωση των επιχειρήσεων, απαιτεί και την χρήση νέων μεθόδων διοίκησης και σύγχρονης τεχνολογίας, εφαρμογή κατάλληλων συστημάτων ελέγχου και κατάλληλη αξιολόγησή τους (Τσακλάγκανος,1997).

Παράλληλα ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προσφέρει:

A. Ποιότητα ελέγχου

Η οργανωτική σημασία του ελέγχου αναγνωρίζεται τόσο από επαγγελματίες όσο και από ερευνητές, οι οποίοι επισημαίνουν ότι μέσω του ποιοτικού ελέγχου επιτυγχάνονται καλύτερες διαδικασίες και αποτελέσματα. Ωστόσο, αρκετοί ερευνητές αναφέρονται στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου αλλά πολλοί λίγοι έχουν καταφέρει να επισημάνουν την σημασία της (Penini et al.,2010), επειδή κυρίως η εκτίμηση και ο ορισμός της ποιότητας του ελέγχου είναι μία πολύπλοκη εργασία (Penini et al.,2010).

Εντούτοις, ο De Angelo (1981) ορίζει την ποιότητα του ελέγχου ως τη συνδυασμένη πιθανότητα εντοπισμού και κατόπιν αναφοράς ουσιαστικών λαθών που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις και που εξαρτάται τόσο από την ανεξαρτησία όσο και από τις γνώσεις του ελεγκτή.

Ωστόσο, οι κινητήριοι μοχλοί της ποιότητας του ελέγχου βασίζονται κυρίως στην τεχνολογία, στην θητεία του ελεγκτή, στην ελεγκτική εμπειρία και στο είδος της σύμβασης ανάμεσα στον ελεγκτή και στον οργανισμό (Penini et al.,2010).

Υψηλή ποιότητα ελεγκτικού έργου σημαίνει ότι ο ελεγκτής μπορεί να θέτει περιορισμούς στις ακραίες επιδιώξεις της διοίκησης σχετικά με την λειτουργία της επιχείρησης (Myers et al.,2003). Το Π.Δ.226/92 ορίζει ότι οι ελεγκτές θα πρέπει να διακατέχονται από πλήρη προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με τον

ελεγχόμενο. Ακόμη ότι εταιρείες και κοινοπραξίες ελεγκτών θα πρέπει να έχουν οικονομική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία από τον κάθε ελεγχόμενο καθώς και επαρκές προσωπικό, κατάλληλο να διενεργεί ελέγχους έγκαιρα και κατάλληλα.

Β. Ελεγκτική μάθηση

Ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα που μπορεί να προσφέρει ο έλεγχος, είτε ο εσωτερικός, είτε ο εξωτερικός είναι η Ελεγκτική Μάθηση (Bataca and Carassus,2009 ;Penini et al.,2010). Οι έλεγχοι μπορούν να παρέχουν την δυνατότητα εκπαιδευτικών ευκαιριών που πηγάζουν τόσο από την ελεγκτική διαδικασία όσο και από τις τελικές εκθέσεις ελέγχου μέσω των ευρημάτων και προτάσεων που παρατίθενται.

Επίσης, παρέχουν τα τρία βασικά συστατικά της μάθησης, την απόκτηση (Penini et al.,2010), την διατήρηση της γνώσης και την μεταφορά της γνώσης μέσα στον οργανισμό, ώστε να μπορέσει να επωφεληθεί κατάλληλα. Από την ελεγκτική διαδικασία μπορούν τα στελέχη του οργανισμού αλλά και οι ίδιοι οι υπάλληλοι να μάθουν τι θα ελεγχθεί, πως θα ελεγχθεί (διαδικασία) και γιατί. Με τον τρόπο αυτό διαδίδεται το αίσθημα ευθύνης και τεχνογνωσίας στον οργανισμό, ώστε οι διαδικασίες πριν και μετά το πέρας του ελέγχου, να τηρούνται ορθά και να μην αποκλίνουν από την κατεύθυνση που έχει χαράξει η διοίκηση αλλά και οι ενέργειες που διενεργούνται να κινούνται εντός των ορίων που έχουν ορίσει οι εκάστοτε νόμοι (Penini et al.,2010).

Ακόμη, ένα σημαντικό σημείο από το οποίο μπορούν να αντληθούν σημαντικά στοιχεία μάθησης είναι οι εκάστοτε εκθέσεις, παρατηρήσεις και ευρήματα των ελεγκτών. Μαθαίνοντας από τις εκθέσεις των ελεγκτών, μειώνεται η δυνατότητα επανάληψης λανθασμένων ενεργειών και παραλείψεων, ελαχιστοποιώντας παράλληλα την εμφάνιση κινδύνων (Penini et al.,2010).

Γ. Ελεγκτικά κίνητρα

Στην οργανωτική και βιομηχανική ψυχολογία, τα κίνητρα αναφέρονται στις εσωτερικές ή εξωτερικές διαδικασίες που προκαλούν στους ανθρώπους διάφορες συμπεριφορές. Συχνά χρησιμοποιείται ο όρος επαγγελματική ικανοποίηση και κίνητρα εναλλακτικά αλλά είναι σημαντικό να υπάρχει σαφής διαχωρισμός ανάμεσα σε αυτές τις δύο έννοιες. Η επαγγελματική ικανοποίηση η οποία χρησιμοποιείται ως ενδογενές κίνητρο και αναφέρεται ως μία ψυχολογική προδιάθεση που περιλαμβάνει πολλές επιμέρους στάσεις και συναισθήματα για διάφορες όψεις της εργασίας (δηλαδή να κάνει κανείς κάτι επειδή είναι ενδιαφέρον ή απολαυστικό) (Ryan,1985; Penini et al.,

2010). Αντίθετα, τα κίνητρα έχουν οριστεί σε σχέση με την επιμονή, το σθένος και την κατεύθυνση που διακρίνουν ένα υπάλληλο στο χώρο εργασίας (δηλαδή να κάνει κανείς κάτι επειδή οδηγεί σε μία εξωτερική ανταμοιβή (Ryan,1985; Penini et al.,2010).

Ωστόσο, οι οργανισμοί θα έπρεπε να προτρέπουν τα μέλη τους να συζητούν για τις αποτυχίες και τα λάθη τους αλλά επίσης και την γνώμη τους για τυχόν αλλαγές που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε βελτίωση του προφίλ και της λειτουργίας του οργανισμού (Penini et al.,2010).

2.1.5. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ένα από τα βασικά μειονεκτήματα που μπορεί να παρουσιάσει ο εσωτερικός έλεγχος είναι η αμφισβήτηση του από τους ελεγχόμενους, δηλαδή σε ποιο βαθμό είναι αποδεκτός, καθώς η σχέση ανάμεσα σε ελεγχόμενο και ελεγκτή είναι αμφιλεγόμενη. Ο ελεγχόμενος μπορεί να δυσκολέψει το έργο του ελεγκτή με το να εμπλέκεται συνεχώς στην εργασία του, να μην του παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες, αλλά ακόμα και να απειλεί την ανεξαρτησία του με θέματα απόλυσης ή μη αποζημίωσης ή ακόμα και θέματα τα οποία μπορεί να θίγουν την επαγγελματική του καριέρα (Sarens et al.,2006).

Βασικός παράγοντας για την εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς είναι η υποστήριξη της διοίκησης και η διαμόρφωση της κατάλληλης εταιρικής κουλτούρας και πολιτικής. Φυσικά ανάλογο μερίδιο ευθύνης φέρουν και οι εσωτερικοί ελεγκτές καθώς είναι οι βασικοί υπεύθυνοι για την διαμόρφωση του ελεγκτικού κλίματος (Sarens et al.,2006;Brierley et al.,2001).

Επίσης, εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι περισσότερο ανεξάρτητοι, είναι πιθανόν να εμφανίζουν αδυναμία κατά τον έλεγχο, όπως και οι επιχειρήσεις με τις πιο πρόσφατες αλλαγές ελεγκτή (Yan Zhang et al.,2006).

Σύμφωνα με τους Yan Zhang et al. (2006), υπάρχει σχέση μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου, της ανεξαρτησίας των ελεγκτών και της αδυναμίας εσωτερικού ελέγχου.

Το μοντέλο του Sarbanes Oxley αποδίδει ιδιαίτερη σημασία σε θέματα εσωτερικού ελέγχου. Πριν την εφαρμογή του οι οργανισμοί διατρέχουν μεγαλύτερο κίνδυνο, οικονομικό και λειτουργικό, και παρουσιάζουν έντονα το φαινόμενο της συχνής οργανωτικής αλλαγής και της παραίτησης των ελεγκτών (Ashbaugh-Skaife et al.,2005).

Οι περισσότερες αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τις γνωστοποιήσεις του SOX 302 και 404 σχετίζονται με διαδικασίες και χρηματοοικονομικές διαδικασίες (διαδικασίες κλεισίματος, συμφωνίες λογαριασμών κ.τ.λ.).

Επίσης, κατατάσσονται και τα ζητήματα προσωπικού σαν αδυναμίες, όπως ο καταμερισμός εργασιών, η ελλιπής στελέχωση και εκπαιδευτική κατάρτιση (Yan Zhang et al., 2006).

2.1.6. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να αποτελεί εργαλείο της διοίκησης για την υλοποίηση των στρατηγικών της στόχων, παρέχοντας την δυνατότητα σύγκρισης των αποτελεσμάτων με τους αρχικούς της στόχους και απαιτείται η διαρκής ετοιμότητά του, ώστε σε περίπτωση αποκάλυψης λαθών και κινδύνων, αυτό να αναφερθεί στα ανώτερα κλιμάκια (Καζαντζής, 2006).

Συγκεκριμένα, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει τα προσόντα της κατάλληλης επαγγελματικής κατάρτισης¹ με άριστη εμπειρία στη Λογιστική και Ελεγκτική επιστήμη προκειμένου να είναι ικανός να διαθέτει επαγγελματική κρίση, η οποία είναι απαραίτητη για την αντιμετώπιση όλων των θεμάτων που πιθανόν θα συναντήσει στην επαγγελματική του καριέρα.

Ακόμα, θα πρέπει να έχει την ικανότητα ευχερούς έκφρασης στον προφορικό και γραπτό λόγο καθώς και να είναι επιμελής στην εξωτερική του εμφάνιση.

Ένα άλλο βασικό γνώρισμά του είναι η ανεξαρτησία που θα πρέπει να έχει σχετικά με την διαδικασία ελέγχου. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή μπορεί να σχετίζεται με την αποκάλυψη λαθών, κινδύνων αλλά και φαινομένων απάτης. Σε περίπτωση ύπαρξης ισχυρού οικονομικού δεσμού ανάμεσα σε ελεγκτή και ελεγχόμενο, υπάρχει η πιθανότητα θετικής γνώμης του ελεγκτή σχετικά με τις εσωτερικές διαδικασίες, κάτι που μελλοντικά μπορεί να αποβεί μοιραίο για τον ίδιο τον οργανισμό (Yan Zhang et al., 2006).

2.1.7. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΝΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με τον Μπουραντά κ.α. (1999), τα βασικά κριτήρια με το οποία μπορεί να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος ελέγχου είναι κυρίως i) η ακρίβεια της αποτελεσματικότητας του ελέγχου μέσω των μετρήσεων και των αντικειμενικών και όχι των υποκειμενικών πληροφοριών που παρέχει, ii) η χρονική

¹ Ο κώδικας δεοντολογίας της I.F.A.C. καθορίζει τα προσόντα και τις αρχές που θα πρέπει να διέπουν τις ενέργειες ενός εσωτερικού ελεγκτή όπως επίσης στον Ελλαδικό χώρο γνωστοποιούνται με το Π.Δ 225/1992 και τον Ν 3693/2008.

καταλληλότητα της λήψης των πληροφοριών iv) η επικέντρωση σε σημαντικά και κρίσιμα σημεία της λειτουργίας και των διαδικασιών του οργανισμού v) η οικονομικότητα που συνδέεται άμεσα με την υλοποίηση του προγράμματος της διοίκησης, με την αποτελεσματικότερη διαχείριση των οικονομικών πόρων vi) η οργανωτική δομή και διεύθυνση στην οποία θα πρέπει να διανέμονται τα αποτελέσματα του ελέγχου και η αποδοχή του συστήματος από τον οργανισμό, έτσι ώστε να είναι αποτελεσματικό και να μπορεί να χαρακτηριστεί ως ευέλικτο.

2.1.8. ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το κύριο χαρακτηριστικό ενός συστήματος ελέγχου είναι η διασφάλιση της προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και η εξασφάλιση της μελλοντικής επιβιώσής της. Όμως, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το κόστος που θα προκύψει από την εφαρμογή των συστημάτων αυτών που θα πρέπει να είναι μεγαλύτερο των ωφελειών που απορρέουν.

Ακόμα, υπάρχει κίνδυνος παραβίασης των βασικών χαρακτηριστικών που διέπουν ένα σύστημα ελέγχου, μέσω της συνεχούς επέμβασης της διοίκησης προκειμένου να καλυφθούν σφάλματα και παραλείψεις (Brierley et al.,2001).

Επίσης, θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου βασίζονται στον ανθρώπινο παράγοντα, οπότε, τυχόν απροσεξίες και λάθος εκτιμήσεις ενεργειών θα αποδυναμώσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού συστήματος ελέγχου. (Τσαγκλάγκανος,2000).

2.2. ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ

2.2.1. ΓΕΝΙΚΑ

Η Τ.Α. βρίσκεται σε έναν νέο κύκλο που διακρίνει την μέχρι τώρα πορεία της, η οποία χαρακτηρίζεται από την υποχώρηση του κεντρικού κράτους και την ενδυνάμωση των ρόλων της περιφέρειας και της τοπικής αυτοδιοίκησης, με σκοπό την αύξηση της αποδοτικότητας και την μείωση του κρατικού παρεμβατισμού στις τοπικές υποθέσεις (Δρόσος et al.,2007).

Οι Ο.Τ.Α. Α βαθμού αποτελούσαν σύμφωνα με τον Ν.2539/1997 οι δήμοι και οι κοινότητες (901 δήμοι και 133 κοινότητες). Ο παραπάνω νόμος έλυσε το πρόβλημα του κατακερματισμού της πρωτοβάθμιας αυτοδιοίκησης, εφαρμόζοντας τις προβλεπόμενες

συνενώσεις με το πρόγραμμα "Ιωάννης Καποδίστριας". Στο πλαίσιο πλέον της νέας αρχιτεκτονικής και της νέας διοικητικής μεταρρύθμισης η πρωτοβάθμια αυτοδιοίκηση επαναθεμελιώνεται με το πρόγραμμα "Καλλικράτης" μειώνοντας δραστικά τον αριθμό των δήμων από 901 σε μόλις 325 καταργώντας όλες τις κοινότητες.

Σύμφωνα με τον Ν.3463/2006 "Κύρωση του κώδικα δήμων και κοινοτήτων" άρθρο 75 οι «*δημοτικές και κοινοτικές αρχές διευθύνουν και ρυθμίζουν όλες τις τοπικές υποθέσεις, σύμφωνα με τις αρχές της επικουρικότητας και της εγγύτητας, με στόχο την προστασία, την ανάπτυξη και τη συνεχή βελτίωση των συμφερόντων της ποιότητας ζωής της τοπικής κοινωνίας*»

Οι δήμοι δηλαδή είναι αυτοδιοικούμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έχουν σκοπό την διεύθυνση των τοπικών υποθέσεων, διευθύνονται από αιρετά όργανα και έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια η οποία ορίζεται στο άρθρο 102 του συντάγματος.

Τα βασικά αιρετά όργανα της Τ.Α. συνιστώνται σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 του Ν 3852/2010 «*η διοίκηση του δήμου ασκείται από το δημοτικό συμβούλιο, την οικονομική επιτροπή, την επιτροπή ποιότητας, την εκτελεστική επιτροπή και τον δήμαρχο*»²

Από τις διατάξεις του άρθρου 102 του συντάγματος καθιερώνονται και κατοχυρώνονται επίσης : α) Η μέριμνα για την χορήγηση των αναγκαίων πόρων, β) Ο δημοσιονομικός έλεγχος για την διασφάλιση των οικονομικών πόρων, γ) Η δυνατότητα των Ο.Τ.Α. να επιβάλλουν και να εισπράττουν απευθείας τα τοπικά έσοδα.

Σε συνδυασμό πάντως με την οικονομική αυτοτέλεια κατοχυρώνεται και η έννοια της διαφάνειας για την διαχείριση των οικονομικών πόρων της Τ.Α. (Σωτηρέλης,2002).

² Το δημοτικό Συμβούλιο αποτελεί το ανώτερο όργανο διοίκησης και λήψης του δήμου ενώ η οικονομική επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν 3852/2010 είναι κυρίως όργανο παρακολούθησης και ελέγχου της οικονομικής λειτουργία του δήμου. Η Εκτελεστική επιτροπή (άρθρο 62 του Ν 3852/2010) είναι συντονιστικό συλλογικό και εκτελεστικό όργανο του δήμου και παρακολουθεί την εφαρμογή της δημοτικής πολιτικής ενώ Η επιτροπή ποιότητας ζωής Είναι αποφασιστικό και γνωμοδοτικό όργανο σχετικά με την ποιότητα ζωής, την πολεοδομία την προστασία του περιβάλλοντος και την χωροταξία.(εγκ.41/71351/14-12-2010, ΥΠ.ΕΣ.Α. και Η.Δ.). Ο Δήμαρχος αποτελεί το εκτελεστικό όργανο όλων των παραπάνω και μάλιστα η μη εκτέλεση των αποφάσεων που λαμβάνουν τα όργανα αυτά συνιστά σοβαρή πειθαρχική ευθύνη. (άρθρο 58 παρ.1 εδαφ.β Ν 3852/2010)

2.2.2. ΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ

Ο Ν.3852/2010 (πρόγραμμα Καλλικράτης) καθιερώνει την «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης». Σύμφωνα με το νόμο αυτό, ενισχύεται η αποκεντρωμένη κρατική διοίκηση, εκχωρεί τις τοπικές υποθέσεις στην Τ.Α. και μπορεί να περιοριστεί σε κρατικά καθήκοντα.

Όσον αφορά στην διοικητική λειτουργία και οργάνωση:

Κύριο χαρακτηριστικό του είναι η μείωση των δήμων και κοινοτήτων από 1033 σε 325, η κατάργηση των νομαρχιών και η αντικατάσταση των 13 περιφερειών με 7 αιρετές αποκεντρωμένες διοικήσεις. Στην ουσία δηλαδή γίνεται αναμόρφωση της διοικητικής οργάνωσης, μειώνοντας για τους πολίτες το κόστος που αφορά στην διεκπεραίωση εργασιών (μείωση γραφειοκρατίας).

Επιπλέον, αποδίδονται στην Τ.Α. χαρακτηριστικά, όπως ευελιξία, αποτελεσματικότητα και αξιοποίηση τοπικών και περιφερειακών πλεονεκτημάτων.

Ταυτόχρονα, διαμορφώνεται ένα **πλαίσιο διαφάνειας** και ευνομίας που δίνει τη δυνατότητα στον πολίτη να έχει πρόσβαση στην απαραίτητη πληροφόρηση³, ώστε να ενδυναμώνονται τα δικαιώματά του αλλά και να προστατεύεται από την αυθαιρεσία της εξουσίας. Παράλληλα, προφυλάσσεται το προσωπικό της αυτοδιοίκησης από την άδικη πολλές φορές καχυποψία που συνοδεύει τις πράξεις τους και καθιερώνονται όργανα θεσμοθετημένης διαβούλευσης⁴. Έτσι το σύστημα αποφάσεων της Τ.Α. να είναι ανοιχτό σε διάλογο με τον πολίτη.

Όσον αφορά στον οικονομικό τομέα και στη διαχείριση:

Περιορίζονται σημαντικά τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου των Ο.Τ.Α. από 6.000 σε 1.500. Αντίστοιχα τα 60.000 περίπου μέλη των διοικήσεων των Νομικών Προσώπων και των δημοτικών επιχειρήσεων των Ο.Τ.Α., μειώνονται

³ αναρτώνται υποχρεωτικά στις ιστοσελίδες των Ο.Τ.Α. η συνοπτική οικονομική κατάσταση του προϋπολογισμού και τριμηνιαία έκθεση για την πορεία εκτέλεσής του. Πριν την ψήφιση του Καλλικράτη δεν υπήρχε καμία αντίστοιχη πρόβλεψη. Επίσης κάθε απόφαση, και βέβαια κάθε απόφαση για οποιαδήποτε δαπάνη, Δήμου, Περιφέρειας ή Δημοτικής Επιχείρησης, υποχρεωτικά αναρτάται στο διαδίκτυο και μόνο έτσι μπορεί να εκτελεστεί, αφού και η αυτοδιοίκηση υπάγεται στο πρόγραμμα «Δι@υγεια»

⁴ Τέτοια όργανα είναι ο «**Δημοτικός Αντιπρόσωπος**» για την κατ' οίκον εξυπηρέτηση των δημοτών που έχουν αντικειμενική αδυναμία προσπέλασης στους Δήμους ή στα ΚΕΠ., ο «**Συμπαράστατης του Δημότη και της Επιχείρησης**» που έχει ως αποστολή την έγκαιρη καταπολέμηση της κακοδιοίκησης, τη διασφάλιση της αμεροληψίας των αυτοδιοικητικών αρχών, τη βελτίωση της εξυπηρέτησης των πολιτών και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας η «**Κάρτα του Πολίτη - Δημότη**», μέσω της οποίας θα μπορούν οι δημότες να εκδίδουν ηλεκτρονικά χρήσιμα πιστοποιητικά ή και να συμμετέχουν σε τοπικά δημοψηφίσματα. η «**Επιτροπή Ποιότητας Ζωής**» κ.α.

τουλάχιστον κατά 40.000 μέλη ελαχιστοποιώντας σημαντικά με αυτό τον τρόπο το κόστος τόσο το οικονομικό όσο και το διοικητικό. Συγχρόνως τίθεται περιορισμός στην ίδρυση Νομικών Προσώπων Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου στους Ο.Τ.Α..

Επιπλέον, καμία δαπάνη Περιφέρειας, Δήμου ή Δημοτικής Επιχείρησης ή Ν.Π.Δ.Δ. δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί εάν δεν έχει περάσει τον **προληπτικό έλεγχο** του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Αντίθετα, πριν τον «Καλλικράτη» καμία δημοτική επιχείρηση και Ν.Π.Δ.Δ. δεν υπόκειντο σε αυτό τον έλεγχο.

Τέλος, τίθενται συγκεκριμένα όρια για τη λήψη δανείου από τους Ο.Τ.Α., προκειμένου να εξαλειφθούν τα συνήθη περιστατικά υπερδανεισμένων δήμων. Αυτό συμβαίνει γιατί ο καταχρηστικός δανεισμός έχει επιπτώσεις τόσο στο χρέος κάθε δήμου ξεχωριστά όσο και στο συνολικό δημόσιο χρέος. Συνακόλουθα, προβλέπεται ειδικό πρόγραμμα εξυγίανσης για τους υπερχρεωμένους δήμους.

2.2.3. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΑΜΕΣΑ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

1) Αυτοτέλεια (Μπέσιλα –Βήκα,2005): η έννοια της αυτοτέλειας σημαίνει ότι κάθε οργανισμός Τ.Α. Α και Β΄ Βαθμού ασκεί δημόσια διοίκηση με δική του ευθύνη, χωρίς να υπόκειται σε διαταγές των οργάνων του κράτους ή οποιουδήποτε άλλου φορέα δημόσιας εξουσίας.

Ο τοπικός οργανισμός αποφασίζει αν θα εκτελέσει και θα διεκπεραιώσει κάποια τοπική υπόθεση με δικά του όργανα, στο πλαίσιο όμως της **νομιμότητας**, δηλαδή των νόμων και διατάξεων του κράτους.

2) Εποπτεία (Μπέσιλα –Βήκα,2005): Η εποπτεία με τον ευρύ ορισμό διαχωρίζεται σε νομοθετική, δικαστική και διοικητική. Οι δύο πρώτες κατέχουν το αποκλειστικό προνόμιο να ανήκουν στο μονοπώλιο του κράτους ενώ η διοικητική εποπτεία αποτελεί χαρακτηριστικό γνώρισμα της Τ.Α..

Η διοικητική εποπτεία είναι συνδεδεμένη με την αυτοδιοίκηση και εκφράζει τις σχέσεις μεταξύ των νομικών προσώπων και ιδιαίτερα ανάμεσα στους ελέγχοντες και τους εξαρτημένους⁵, συμβάλλοντας έτσι στην επαγρύπνηση για πράξεις που είναι σύμφωνες με τον νόμο (νομιμότητα).

⁵ Για παράδειγμα προκειμένου να είναι έγκυρη μία απόφαση του Δημοτικού συμβουλίου, θα πρέπει πρώτα να υπάρχει έγκριση από την αντίστοιχη περιφέρεια στην οποία υπάγεται ο κάθε δήμος, ως προς την νομιμότητα για την πραγματοποίηση της και όχι προς την σκοπιμότητα.

Ωστόσο, η διοικητική εποπτεία διέπεται από ορισμένες αρχές που είναι καθορισμένες από το Σύνταγμα: α) ο έλεγχος πρέπει να είναι κατασταλτικός και όχι προληπτικός⁶, β) ο έλεγχος πρέπει να περιλαμβάνει την νομιμότητα και όχι την σκοπιμότητα⁷, γ) η εποπτική αρχή δεν μπορεί να μεταρρυθμίζει τις πράξεις των οργάνων της αυτοδιοίκησης,⁸ δ) η εποπτική αρχή δεν μπορεί να υποκαταστήσει την αρμοδιότητα των οργάνων της αυτοδιοίκησης, καθώς μία τέτοια ενέργεια θα καταργούσε την Τ.Α.⁹

2.2.4. ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.

Η ελληνική κυβέρνηση ξεκίνησε τη μεταρρύθμιση της λογιστικής διαχείρισης των λογιστικών συστημάτων της τοπικής αυτοδιοίκησης μέσω του Π.Δ. 315/99, το οποίο καθορίζει τη φύση και τη λειτουργία του διπλογραφικού συστήματος στους δήμους που είχαν ως ημερομηνία έναρξης ισχύος την 1η Ιανουαρίου 2000. Ωστόσο, η εφαρμογή του νέου συστήματος παρουσίασε σημαντική καθυστέρηση ως αποτέλεσμα των πολλών ελλείψεων (Cohen et al.,2007). Αυτή η μεταρρύθμιση είχε στόχο την εξέλιξη της παραδοσιακής, απλής εισόδου λογιστικών συστημάτων σε διπλή λογιστική καταχώριση σε συνδυασμό με την ταμειακή και δεδουλευμένη βάση λογιστικών πληροφοριών. Μέσα σε αυτό το νέο διαχειριστικό σύστημα λογιστικής θα λειτουργούν ταυτόχρονα αλλά ανεξάρτητα, δύο λογιστικά συστήματα: η Γενική και Αναλυτική Λογιστική¹⁰, και το Δημόσιο Λογιστικό.

Βασικό εργαλείο για την οικονομική διαχείριση και την πραγματοποίηση της πολιτικής κάθε δήμου αποτελεί ο προϋπολογισμός .

Οι Welsch, Hilton και Gordon (Λιάπης,2009) ορίζουν τον προϋπολογισμό ως μία συστηματική και τυποποιημένη προσέγγιση για την εκτέλεση σημαντικών σταδίων της διοίκησης , του σχεδιασμού και του ελέγχου.

⁶ Προληπτική είναι η εποπτεία στις περιπτώσεις που οι αποφάσεις του Δ.Σ. υπόκεινται στη προηγούμενη έγκριση της περιφέρειας , γεγονός που μειώνει έτσι την αυτοτέλεια τους

⁷ Δηλαδή αν είναι σύνομη η πράξη που θα ενεργήσει ο οργανισμός, και όχι έλεγχος για ποιο λόγο θα ενεργήσει (μείωση αυτοτέλειας)

⁸ Δηλαδή να τις αλλοιώνει ή να προσθέτει ή να αφαιρεί δικά του στοιχεία

⁹ Για παράδειγμα δεν μπορεί ο Γ.Γ. της Περιφέρειας να υποκαταστήσει τον Δήμαρχο ή το Περιφερειακό Δημοτικό Συμβούλιο.

¹⁰ Όσο αφορά την Αναλυτική Λογιστική στο άρθρο 3 του Π.Δ. 315/1999 αναφέρεται «...Η Αναλυτική Λογιστική εκμετάλλευσης (Ομάδα 9) εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τους Δήμους και τις Κοινότητες που έχουν πληθυσμό άνω των 10.000 κατοίκων, είτε έσοδα άνω των τριών εκατομμυρίων (3.000.000,00 €) ετησίως και προαιρετικά από τους λοιπούς δήμους και κοινότητες που δεν υπερβαίνουν αυτά τα κριτήρια»

Σύμφωνα με το Π.Δ. 315/99 προϋπολογισμός είναι η διοικητική πράξη του Δημοτικού Συμβουλίου βάσει τη οποίας προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των δαπανών. Επίσης, μπορεί να αποτελέσει βασικό εργαλείο για την αξιολόγηση της οικονομικής πορείας και των προοπτικών μιας πολιτικής και κοινωνικής οντότητας όπως ένας δήμος. Άρα, ο προϋπολογισμός είναι η ποσοτική έκφραση του πολιτικού προγράμματος δράσης που χρησιμοποιείται για την εφαρμογή, τον συντονισμό και τον έλεγχο των στρατηγικών αποφάσεων (Λιάπης,2009).

Στον δημόσιο τομέα, και κατ' επέκταση στην Τοπική Αυτοδιοίκηση (Ο.Τ.Α.), η έννοια του προϋπολογισμού έχει μεγαλύτερη βαρύτητα, καθώς αποτελεί το σχέδιο δράσης που θα ακολουθηθεί για μία ορισμένη χρονική περίοδο έχοντας ως βασικό εργαλείο τον συντονισμό των μέσων δράσεως του οργανισμού συντελώντας στην επίτευξη της υπευθυνότητας του κάθε κυβερνητικού τομέα (Γεωργακόπουλος,1997).

Αν και η διαδικασία κατάρτισης των προϋπολογισμών έχει δεχτεί έντονη κριτική, οι προϋπολογισμοί εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται από όλους σχεδόν τους οργανισμούς, εξαιτίας της ικανότητάς τους να ενσωματώνουν τους στόχους και τις στρατηγικές του εκάστοτε φορέα και να συγκεντρώνουν τους πιθανούς κινδύνους που αυτός θα αντιμετωπίζει (Kwanbo,2010; Shen et al.,2007).

Παρ' όλα αυτά, παρουσιάζονται αρκετές δυσκολίες κατά την διάρκεια κατάρτισης και ψήφισης τους. Οι συνεχείς καταχρήσεις που πραγματοποιούνται από τους υπευθύνους έχουν ως άμεση συνέπεια την συμπλήρωση ποσών πέρα των όσων είχαν αρχικά υπολογιστεί στον πρώτο προϋπολογισμό (I.T.A.,2006).

Ωστόσο ήδη πολλοί δήμοι στην Ευρώπη έχουν αρχίσει να υιοθετούν σταδιακά την δεδουλευμένη λογιστική και την έκδοση οικονομικών καταστάσεων (Pina et al., 2009)¹¹, δεδομένου ότι τα λογιστικά στοιχεία εξυπηρετούν ένα βασικό ρόλο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων (Guthrie,1998) και περιλαμβάνουν συνήθως την πιο ακριβή μέτρηση της οικονομικής θέσης και απόδοσης κάθε οντότητας καθώς και τη βελτίωση της λογοδοσίας και της διαφάνειας (Pallot,1997;Ryan,1998;Van der Hoek, 2005).

Η βασική νομοθεσία για την οικονομική διαχείριση των Ο.Τ.Α. στον ελληνικό χώρο, διέπεται από τις διατάξεις του Β.Δ.175/15-6-1959 "Περί οικονομικής διοικήσεως

και λογιστικού των δήμων και κοινοτήτων¹². Στο Π.Δ. 315/99, ορίζεται η εφαρμογή του Κλαδικού Διπλογραφικού συστήματος λογιστικής στους Ο.Τ.Α.. Πρόκειται για ένα σύγχρονο και λειτουργικό σύστημα. Τα δύο αυτά διατάγματα εφαρμόζονται παράλληλα καθώς στο Β.Δ. περιγράφονται οι διαδικασίες των δαπανών, οι οποίες εξασφαλίζουν τη νομιμότητα και τη διαφάνεια στη διαχείριση των Ο.Τ.Α., ενώ στο Π.Δ. περιγράφεται ένας νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών πράξεων, συμβατός με αυτόν που χρησιμοποιείται στα διεθνή πρότυπα. Το έτος 2004 καθιερώθηκε με την Κ.Υ.Α. 7028/2004 ένας νέος τύπος προϋπολογισμού, ο οποίος ακύρωσε το Β.Δ. 821/1970. Μετά την καθιέρωσή του, γίνεται προσπάθεια προσέγγισής του με το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής .

Το κλαδικό λογιστικό σύστημα των Ο.Τ.Α. που εφαρμόζεται στον ελλαδικό χώρο διέπεται από τις βασικές λογιστικές αρχές που απεικονίζονται στο Ε.Γ.Λ.Σ.. (Λιάπης, 2009; Ράλλης, 2007)¹³. Η ιδιαιτερότητα που χαρακτηρίζει το σύστημα αυτό είναι ότι παράλληλα με την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων μέσω της δεδουλευμένης λογιστικής (διπλογραφικό σύστημα) παρακολουθείται και η εξέλιξη του προϋπολογισμού. Η χρήση λοιπόν της δεδουλευμένης λογιστικής θα πρέπει τουλάχιστον θεωρητικά να επιτρέπει την ακριβή μέτρηση των οικονομικών επιδόσεων στις οντότητες του δημόσιου τομέα (Guthrie, 1998; Hodges and Mellet, 2003; Hoque and Moll, 2001). Παράλληλα, θα πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη η μοναδική φύση των οργανισμών του δημόσιου τομέα και ειδικά της τοπικής αυτοδιοίκησης και των δραστηριοτήτων τους καθώς στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της ποιότητας της ζωής των φορολογουμένων και των δημοτών και όχι στο κέρδος, όπως στις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα (Guthrie, 1998; Carnegie and West, 2003; Carlin, 2005).

2.2.5. *ΕΛΕΓΧΟΙ ΕΠΙ ΤΩΝ Ο.Τ.Α.*

A. Εποπτεία

Όπως προαναφέρθηκε ο εποπτικός έλεγχος αφορά κυρίως στις διοικητικές πράξεις ως προς την νομιμότητα και όχι ως προς την σκοπιμότητα.

¹² Το Β.Δ. 175/15-6-1959 αναλαμβάνει ζητήματα προϋπολογισμού και πιστώσεων (άρθρα 1-2 και 46-49) βεβαίωσης και είσπραξης εσόδων (άρθρα 3-5) , ανάληψης δαπανών (άρθρο 11-19) , εκτέλεσης δαπανών (άρθρα 20-39) απολογισμού (άρθρα 40-44) , ταμείου (άρθρα 45-75) , ευθυνών στα άρθρα 76-80 και τέλος, ζητήματα οργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών των δήμων καθώς και ειδικές ρυθμίσεις για το λογιστικό των κοινοτήτων (άρθρα 81-91).

¹³ 1) Αρχή της αυτονομίας των κυκλωμάτων που αυτό περιλαμβάνει 2) Αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων , εσόδων και εξόδων 3) Αρχή της καταρτίσεως των λογαριασμών Γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές

Συγκεκριμένα στο άρθρο 215 του Ν.3852/2010 ορίζεται ότι «ιδρύεται στην έδρα κάθε αποκεντρωμένης διοίκησης αυτοτελής υπηρεσία εποπτείας Ο.Τ.Α. που αποτελεί αποκεντρωμένη υπηρεσία του Υπουργείου Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό(...). Η Αυτοτελής υπηρεσία Ο.Τ.Α. είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των Ο.Τ.Α. και για τον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών κατά το άρθρο 102 παράγραφος 4 του Συντάγματος.»

Στην προαναφερθείσα υπηρεσία αποστέλλονται υποχρεωτικά όλες οι αποφάσεις των συλλογικών οργάνων των δήμων και των περιφερειών για θέματα που αφορούν κυρίως α) οποιαδήποτε τύπου ανάθεση (προμήθειες, έργα, μελέτες) β) οτιδήποτε σχετίζεται με ακίνητα (αγορά, εκμίσθωση, απαλλοτρίωση, εκποίηση) γ) επιβολή φόρων και τελών και σύναψη κάθε μορφής δανείων δ) ρυθμίσεις κανονιστικού περιεχομένου και διαδικασίες κατάρτισης επιχειρησιακών προγραμμάτων (άρθρο 225).

Οι αποφάσεις πρέπει να αποστέλλονται 15 ημέρες έπειτα από την λήψη τους μαζί με όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά για την νόμιμη έκδοσή της και το αποδεικτικό της δημοσίευσής τους. Ο ελεγκτής ελέγχει την νομιμότητα της πράξης μέσα σε (40) σαράντα ημέρες και αν υφίσταται νομιμότητα, εκδίδει ειδική πράξη. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι η απόφαση είναι παράνομη τότε αυτή ακυρώνεται και φυσικά δεν μπορεί να εκτελεστεί από το όργανο που την έλαβε.

B. Προληπτικός Έλεγχος

Σύμφωνα με το άρθρο 275 του Ν.3852/2010: «οι δαπάνες των δήμων, των περιφερειών, των νομικών τους προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των κοινωφελών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ύδρευσης, αποχέτευσης και των δημοτικών ανώνυμων εταιρειών του άρθρου 266 του Κ.Δ.Κ ανεξαρτήτως πληθυσμού υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου...».

Με τον Ν.3871/2010 άρθρο 27 ορίζεται ότι οι δαπάνες και τα έσοδα όλων των προαναφερόμενων οργανισμών υπόκεινται σε έλεγχο από το Ε.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις των ελεγκτικών προτύπων. Ακόμα, ο έλεγχος πραγματοποιείται σε δαπάνες των οποίων το κατώτατο ύψος προσδιορίζεται με Π.Δ.

Για το έτος 2012 δημοσιεύτηκε το Π.Δ.136/2011 (Φ.Ε.Κ. 267/31-12-2011) με το οποίο καθορίζεται από 1/1/2012 το κατώτατο όριο των δαπανών που ελέγχονται από το ελεγκτικό συνέδριο.

Ειδικότερα για τις δαπάνες των Ο.Τ.Α. Α βαθμού (δήμους) καθορίζεται από πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ και άνω, ενώ για τους Ο.Τ.Α. Β' βαθμού άνω των δέκα πέντε χιλιάδων (15.000,00) κατά Χ.Ε.Π., συμπεριλαμβανομένου και του αναλογούντος Φ.Π.Α¹⁴.

Με αυτό τον τρόπο το ελεγκτικό συνέδριο αποδεδυεται από τις χρονοβόρες διαδικασίες που απαιτούνται για τον έλεγχο των Χ.Ε.Π. Ταυτόχρονα όμως, καθιστά τους εκκαθαριστές και τους ταμίες υπόλογους για κάθε πληρωμή κάτω των πέντε χιλιάδων. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε συγκρούσεις ανάμεσα σε αιρετή διοίκηση και υπαλλήλους, αφού οι δεύτεροι ορίζονται ως υπόλογοι σε περίπτωση κατασταλτικού ελέγχου από το ελεγκτικό συνέδριο.

Οι κατηγορίες δαπανών που εξαιρούνται από τον προληπτικό έλεγχο είναι οι i) δαπάνες πληρωμής κάθε είδους των τακτικών υπαλλήλων, των συμβασιούχων αορίστου χρόνου και των έμμισθων δικηγόρων(εκτός των πρόσθετων αμοιβών, και της μισθοδοσίας του πρώτου μήνα εκείνων που διορίζονται ή μονιμοποιούνται). ii) δαπάνες απόδοσης κρατήσεων iii) δαπάνες μισθωμάτων εκτός εκείνων που καταβάλλονται για πρώτη φορά ή έπειτα από ανανέωση ή τροποποίηση της σύμβασης v) δαπάνες κατανάλωσης ηλεκτρικού, νερού και σταθερής τηλεφωνίας v) δαπάνες κατά είδος μικρότερες των χιλίων (1.000,00) ευρώ vi) δαπάνες απομαγνητοφώνησης πρακτικών και οι υποχρεωτικές δαπάνες των περιπτώσεων στ', ζ', η', και ιβ' της παρ.1 του άρθρου 158 του Δ.Κ.Κ. (Ν 3463/2006, Φ.Ε.Κ. 114/Α/2006)¹⁵ και τέλος vii) δαπάνες που δεν υπερβαίνουν κατά Χ.Ε.Π. το ποσό των 5.000,00 ευρώ για τους δήμους και το ποσό των 10.000 ευρώ για τα Ν.Π.Δ.Δ..

Γ. Κατασταλτικός Έλεγχος

Ο κατασταλτικός έλεγχος είτε είναι τακτικός και δειγματοληπτικός και διενεργείται μετά το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης είτε είναι έκτακτος, γενικός ή θεματικός και βασίζεται στον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης.

Σύμφωνα με το άρθρο 276 του Ν 3852/2010 «κατά τον κατασταλτικό έλεγχο ελέγχονται κυρίως α) η τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης

¹⁴ Κατ' εξαίρεση, οι δαπάνες οι οποίες αφορούν συμβάσεις εκτέλεσης δημοσίων έργων, μελετών προμηθειών και υπηρεσιών, ελέγχονται προληπτικά κατά την υποβολή του Α λογαριασμού και μόνο, ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΣ του ύψους αυτού. Κατά τον ίδιο τρόπο ελέγχονται και τυχόν παρατάσεις και ανανεώσεις των συμβάσεων και οι συμπληρωματικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και έργων.

¹⁵ Συγκεκριμένα αφορούν: στ) Τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης ζ) τα τοκοχρεολύσια των δανείων η) τα ασφάλιστρα των οχημάτων και ιβ) οι δαπάνες για την εκτέλεση τελεσίδικων δικαστικών αποφάσεων

β) η ορθή τήρηση του κατά περίπτωση ισχύοντος λογιστικού ή διαχειριστικού συστήματος, σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές που το διέπουν, γ) η τήρηση και ενημέρωση των λογαριασμών, ώστε να απεικονίζουν με ακρίβεια το περιεχόμενο των οικονομικών πράξεων και δημοσιονομικών ενεργειών, ε) η νόμιμη λήψη δανείων, η παροχή εγγυήσεων και η τήρηση των όρων των σχετικών συμβάσεων, στ) η νόμιμη διαχείριση της κινητής και ακίνητης περιουσίας και ζ) η είσπραξη και η διαχείριση των ανταποδοτικών τελών ή άλλων ειδικών τελών ή άλλων ειδικών εσόδων ή των εσόδων από δάνεια ή των βεβαιωθέντων εσόδων από οφειλές και πρόστιμα σε βάρος τρίτων».

Ο κατασταλακτικός έλεγχος πρέπει να ολοκληρωθεί σε διάστημα εντός έξι (6) μηνών από την ημερομηνία αποστολής αντιγράφου ή ισολογισμού του υπόχρεου για κατασταλακτικό έλεγχο¹⁶.

Αρμόδιος για τον κατασταλακτικό έλεγχο είναι ο επίτροπος του ελεγκτικού συνεδρίου, ο οποίος είναι αρμόδιος και για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών. Η σχετική έκθεσή του σχετικά με τα αποτελέσματα του συνολικού ελέγχου επί των φορέων διαβιβάζεται στο ΥΠ.ΕΣ.Α. και Η.Δ καθώς και στην Επιτροπή Διαφάνειας και Θεσμών της Βουλής.

Δ. Έλεγχος επί των εσόδων

Βάσει του 277 άρθρου του Ν.3852/2010 διενεργείται πλέον έλεγχος επί της είσπραξης των εσόδων. Από την απογραφή της 31/12/2011 που πραγματοποιήθηκε στους δήμους διαπιστώθηκε ότι το συνολικό ποσό απαιτήσεων ανέρχεται στο ύψος των 1.648.995.567,00 ευρώ, ποσό που θα μπορούσε σχεδόν να εξοφλήσει όλες σχεδόν τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της που ανέρχονται στο ποσό των 1.781.523.277,00 (σχεδόν το 93% των βραχυπρόθεσμων οφειλών της) (Ε.Ε.Τ.Α.Α.).

Σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί αδράνεια είσπραξης των εσόδων ο επίτροπος καλεί τα αρμόδια όργανα διοίκησης ή τους προϊσταμένους των οικονομικών υπηρεσιών με έγγραφο που κοινοποιείται στον Γ.Γ της Αποκεντρωμένης Διοίκησης (περιφέρειας), ώστε να δράσουν για την άμεση είσπραξη τους. Σε περίπτωση που η αδράνεια συνεχιστεί, οι διοικούντες ή οι προϊστάμενοι παραπέμπονται για προσωπικό

¹⁶ Ο ισολογισμός ή ο απολογισμός πρέπει να συνοδεύεται από τις σχετικές εκθέσεις των αρμοδίων οργάνων του, τις εκθέσεις των ορκωτών λογιστών ελεγκτών και από κάθε άλλο στοιχείο σχετικά με τον έλεγχο.

καταλογισμό στην επιτροπή του άρθρου 141 του Ν.3463/2006 και στο ελεγκτικό συνέδριο αντίστοιχα.

Οι δήμοι σαν πρόσωπα Δ.Δ. μπορούν να προβούν σε αναγκαστικά μέτρα είσπραξης των οφειλών τους σύμφωνα με τον κώδικα είσπραξης δημοσίων εσόδων (δηλαδή μέσω Δ.Ο.Υ.). Είναι όμως γεγονός ότι οι αιρετές διοικήσεις δεν προέβησαν ποτέ, πλην ελάχιστων περιπτώσεων, σε αυτά τα μέτρα.

2.2.6. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α..

Η Τ.Α. αποτελεί εκείνο το οργανωτικό φαινόμενο το οποίο περιλαμβάνει τα χαρακτηριστικά του γραφειοκρατικού μοντέλου που είναι απαραίτητο για την αντιμετώπιση των προβλημάτων και την συμβολή στις τοπικές υποθέσεις, αλλά παράλληλα αμφισβητείται η ικανότητά του για την αντιμετώπιση προβλημάτων αυξημένης σημασίας (Χλέππας,1999).

Η κυριότερη αδυναμία στο εσωτερικό των Ο.Τ.Α. εντοπίζεται στις αυξημένες αρμοδιότητες τους σε συνάρτηση με τη μείωση των οικονομικών πόρων από την κεντρική διοίκηση.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την Μπεσίλα-Βήκα (2005), παρατηρείται έλλειψη τυποποιημένων και αποτελεσματικών οργανωμένων διαδικασιών λειτουργίας και μεθόδων εργασίας με αποτέλεσμα να υπάρχει μειωμένη αποδοτικότητα και καθυστερήσεις. Ακόμα, υπάρχουν διοικητικοί μειωμένης εξειδίκευσης ενώ οι υπόλοιπες λειτουργίες πραγματοποιούνται τυπικά χωρίς να είναι προσανατολισμένες στο δημότι.

Επιπρόσθετα, η εφαρμογή των νέων τεχνολογιών απέναντι στις σύγχρονες λειτουργίες και ανάγκες που έχουν προκύψει από τον θεσμό της αυτοδιοίκησης, χαρακτηρίζεται από σημαντική καθυστέρηση καθώς από ελλείψεις σε κτιριακές και υλικοτεχνικές δομές που αποτελούν παράγοντα μείωσης της ικανότητας της Τ.Α. (Ι.Τ.Α., 2006).

Επίσης, η άμεση εξάρτηση της διοίκησης από την πολιτική ηγεσία και η στελέχωση των υπηρεσιακών μηχανισμών από στελέχη τα οποία έχουν σκοπό την προάσπιση των οργανωτικών και επαγγελματικών τους συμφερόντων, αδιαφορώντας με αυτό τον τρόπο για την εξασφάλιση της καλύτερης λειτουργίας των υπηρεσιών του δήμου και της παροχής καλύτερων υπηρεσιών προς τους δημότες (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης,2010).

Ωστόσο και η πολιτική ηγεσία εξαρτάται άμεσα από τους πολίτες και λειτουργεί με βάση το "ψηφιοθηρικό" πλαίσιο, ανατρέποντας πολλές φορές και υπερβαίνοντας τα νόμιμα όρια που ορίζονται για τις διαδικασίες των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης,2010).

Επιπλέον, η διαδικασία του προγραμματισμού των δράσεων κατανοείται κυρίως μέσα από επιχειρηματικά προγράμματα που καλείται να συμμετάσχει και όχι μέσα από τη προσέγγιση της διαμόρφωσης συντονισμού, ώστε να επιτευχθούν οι σκοποί που τυχόν έχουν τεθεί. Όπως είναι φανερό, η απουσία σαφούς σχεδίου δράσεως οδηγεί σε αδυναμία υλοποίησης πολιτικών και μη ικανοποίηση των απαιτήσεων (I.T.A.,2006) .

Εντούτοις, σε μελέτη του I.T.A. (2008) , παρατηρείται έλλειψη στελεχών και μικρός αριθμός υπαλλήλων τριτοβάθμιας εκπαίδευσης καθώς τα συστήματα προσλήψεων, όσον αφορά στο διοικητικό προσωπικό κυρίως, δεν προσαρμόζονται σε συγκεκριμένες ανάγκες προκειμένου να εξασφαλίζεται στελέχωση ανάλογα με τις ειδικότητες και τις ανάγκες εργασίας.

2.2.7. ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ Τ.Α. ΚΑΙ ΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

A. Διοίκηση ολικής ποιότητας

Η έννοια της διοίκησης ολικής ποιότητας στην ελληνική δημόσια διοίκηση εισήχθη με τον Ν.3230/2004 και η αρμοδιότητα για την προώθηση του νέου αυτού εγχειρήματος ανατέθηκε στην Διεύθυνση Ποιότητας και Αποδοτικότητας (ΔΙ.Π.Α.). Αυτή έχει ως κύρια αρμοδιότητα την μέτρηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας και την διατύπωση συγκεκριμένων προτάσεων για την βελτίωση της λειτουργίας των κρατικών υπηρεσιών (Ν.3230/2004 άρθρ.6 §3).

Η Διοίκηση ολικής ποιότητας είναι μία διοικητική φιλοσοφία για την βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας ενός οργανισμού ως σύνολο. Αποτελεί έναν νέο τρόπο «management» για την συμμετοχή όλης της επιχείρησης, των τμημάτων, των εργαζομένων και όλων των δραστηριοτήτων σε όλα τα επίπεδα (Δερβιτσιώτη,1993). Άρα, η ολική αποτελεσματικότητα του οργανισμού είναι πιο σημαντική από το άθροισμα των ατομικών αποτελεσμάτων των υποσυστημάτων. Τα υποσυστήματα περιλαμβάνουν τον σχεδιασμό, προγραμματισμό, παραγωγή και διανομή, ενώ όσον αφορά στη διοίκηση, περιλαμβάνει την ανάμειξη των εργαζομένων, την επικέντρωση στην ικανοποίηση του πελάτη και στα εργαλεία της ποιότητας (Omachonou,1994).

Συνεπώς, η Δ.Ο.Π. είναι ένα ολοκληρωμένο διοικητικό σύστημα με μοναδικό στόχο την ικανοποίηση του πελάτη και τη συνεχή βελτίωση των επιχειρησιακών διαδικασιών του οργανισμού. Η βελτίωση της ποιότητας των διαδικασιών απαιτεί την εμπλοκή όλων, από την ανώτατη διοίκηση μέχρι τον τελευταίο εργαζόμενο. Σε αντίθετη περίπτωση θα αποτελεί ένα σύστημα από μεμονωμένες προσπάθειες επίλυσης προβλημάτων με φυσική συνέπεια την αποτυχία.

B. Διοίκηση μέσω στόχων

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.2 του Ν.3230/2004(Φ.Ε.Κ.44/Α/2004) καθιερώθηκε η μέτρηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της δημόσιας διοίκησης. Σκοπός της μέτρησης είναι *“η αξιολόγηση των υπηρεσιών της διοίκησης με την οποία επιδιώκεται η εξυπηρέτηση του πολίτη, η επαύξηση της εμπιστοσύνης και του βαθμού ικανοποίησης των αναγκών του από αυτή, η ενίσχυση της διαφάνειας, η πληρέστερη αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων και γενικότερα της διοίκησης προς όφελος του πολίτη”*.

Ωστόσο, στο άρθρο 1 του παρόντος νόμου καθορίζονται η έννοια της αποτελεσματικότητας ως η ικανότητα της διοίκησης να εκπληρώνει τους προγραμματισμένους στόχους, και της αποδοτικότητας ως η ικανότητα να επιτυγχάνει σε μεγαλύτερο δυνατό βαθμό του στόχους αυτούς με το μικρότερο δυνατό κόστος (οικονομικότητα).

Περαιτέρω, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου καθιερώνεται να γίνεται η διοίκηση μέσω στόχων εφόσον η πολιτική ηγεσία θα καθορίσει και θα καταθέσει τους στρατηγικούς στόχους για κάθε επόμενο έτος. Για την αποτίμηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας χρησιμοποιούνται δείκτες μέτρησης οι οποίοι χωρίζονται σε γενικούς και ειδικούς.

Οι γενικοί δείκτες ορίζονται εκ του νομοθέτη ως α) ο χρόνος ανταπόκρισης στα αιτήματα των πολιτών β) το ποσοστό ικανοποίησης των παραπόνων που υποβάλλονται γ) η εφαρμογή νέων τεχνολογιών και δ) το κόστος διαχείρισης και η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Οι ειδικοί δείκτες ορίζονται συμπληρωματικά για κάθε υπηρεσιακή μονάδα και πρέπει να αντιστοιχούν στο είδος των παρεχόμενων από αυτές υπηρεσιές.

2.3. Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Τα συνεχή προβλήματα που αντιμετωπίζουν πολλές κυβερνήσεις σε όλο τον κόσμο όπως η σπατάλη, η λανθασμένη καταχώρηση στοιχείων και ο τρόπος παροχής υπηρεσιών, έχουν οδηγήσει σε αναζήτηση ριζικών αλλαγών για την βελτίωση των δραστηριοτήτων του δημοσίου τομέα, την αναγκαιότητα να εφαρμοστεί ένα τέτοιου είδους πλαίσιο, έτσι ώστε η κάθε κυβέρνηση να μπορεί να γίνει πιο αποτελεσματική, αποδοτική και υπεύθυνη στη χρήση των κεφαλαίων που αυτή αποκτά (Hoque and Moll,2001). Ο ρόλος του παραδοσιακού πλαισίου σύμφωνα με το οποίο εφαρμόζονταν η δημόσια διοίκηση, άρχισε να μειώνεται από τις αρχές του 1980 μέσω της εμφάνισης νέων πρακτικών και τεχνικών διοίκησης (N.P.M.) (Μιχαλόπουλος,2003).

Η φιλοσοφία πλέον της νέας Δημόσιας Διοίκησης (New Public Management-N.P.M.) υιοθετεί τις αρχές της αποτελεσματικότητας, δηλαδή της επιδίωξης μετρήσιμων αποτελεσμάτων καθώς και της αποδοτικότητας, δηλαδή του βέλτιστου τρόπου αξιοποίησης των πόρων για την επίτευξη των στόχων. Με αυτές τις τεχνικές και φιλοσοφίες δημιουργείται μία στροφή μετάβασης από το γραφειοκρατικό μοντέλο οργάνωσης σε ένα αποτελεσματικό τρόπο διοίκησης (Μιχαλόπουλος,2003).

Τα συστήματα αξιολόγησης και ελέγχου του διοικητικού έργου των δημόσιων οργανισμών, αποτελούν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του νέου αυτού τρόπου διοίκησης.

Η αξιολόγηση εμφανίζει την απόδοση του κάθε οργανισμού συνολικά αλλά και κάθε εργαζομένου ξεχωριστά, ενώ παράλληλα υποδεικνύει την συνέπεια και αξιοπιστία που θα πρέπει να χαρακτηρίζουν κάθε δημόσια υπηρεσία. Βασικός παράγοντας για την επιτυχή εφαρμογή τέτοιων συστημάτων είναι να διέπονται ήδη από τους φορείς οι αρχές της αντικειμενικότητας, της σαφήνειας, της προσαρμογής, και στην αποστολή και στις ιδιαιτερότητες της κάθε υπηρεσίας, και φυσικά η συμμετοχή των εργαζομένων στο σχεδιασμό των προγραμμάτων αξιολόγησης (Παγκάκης,2003).

Αυτό που πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη είναι η μοναδική φύση των οργανισμών του δημοσίου τομέα και των δραστηριοτήτων τους καθώς στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της ποιότητας της ζωής των φορολογουμένων και όχι στο κέρδος, όπως στις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα (Aiken and Capitanio,1995; Guthrie,1998;Carnegie and West,2003;Carlin, 2005).

Ακόμα, η αλλαγή αυτή συνοδεύονταν από τη σταδιακή εγκατάλειψη των παραδοσιακών λογιστικών συστημάτων, τα οποία λειτουργούσαν σε καθαρά ταμειακή

βάση, από πιο μεθοδικά τα οποία καλύπτονταν από την αρχή των δεδουλευμένων. Αυτή η αλλαγή ήταν αποτέλεσμα της έλλειψης πίστης στον παραδοσιακό δημόσιο τομέα και στις τεχνικές διαχείρισης του και στην αυξανόμενη εμπιστοσύνη αντίστοιχα στα μέσα διαχείρισης του ιδιωτικού τομέα τα οποία είναι σε θέση να ενισχύσουν την ποιότητα, κερδοφορία και λογοδοσίας ακόμα και όταν εφαρμόζεται στο δημόσιο τομέα (Robinson,1998).

2.3.1. Η ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Η διακυβέρνηση είναι μία έννοια συχνά χρησιμοποιούμενη και με διάφορους τρόπους προσπαθεί να καταστεί ευρεία. Σύμφωνα με τον Cleveland (1972), η κυβέρνηση διακρίνεται από την διακυβέρνηση ως «Αυτό που θέλουν οι άνθρωποι να είναι λιγότερη κυβέρνηση και περισσότερο διακυβέρνηση» με βασικές παραμέτρους το νέο δημόσιο «management» και τη χρηστή διακυβέρνηση, που την διακρίνει η αποδοτικότητα, η διαφάνεια, η αξιοκρατία και η ισοτιμία (Rhodes,2000). Σύμφωνα με τις παραμέτρους αυτές, δημιουργείται ένα πιο αποτελεσματικό και ευέλικτο διοικητικό σύστημα, το οποίο διαφοροποιείται από αυτό της κλασικής διοίκησης. Η χρηστή διακυβέρνηση έχει επεκταθεί σε θέματα όπως η διαφάνεια των δημοσίων φορέων, η λογοδοσία της δημόσιας διοίκησης και αποκέντρωσης των αποφάσεων και πόρων από την πρωτεύουσα στην περιφέρεια (Weiss,2000).

Ακόμα, η διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα περιλαμβάνει τα μέσα με τα οποία γίνεται η καθιέρωση και ολοκλήρωση των στόχων μέσω της κατοχύρωσης πολιτικών και διαδικασιών οι οποίες κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού προκειμένου να παρέχει την λογική διαβεβαίωση ότι οι στόχοι επιτυγχάνονται και οι διαδικασίες που έχουν διενεργηθεί είναι ηθικές και υπεύθυνες. Επίσης, οι δραστηριότητες που εκτελούνται εξασφαλίζουν την αξιοπιστία της κυβέρνησης, καθιερώνοντας τη δίκαιη παροχή υπηρεσιών, την αξιολόγηση της συμπεριφοράς των ανωτέρων δημοσίων υπαλλήλων, περιορίζοντας έτσι τον κίνδυνο της διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση (I.I.A.,2006).

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (OECD,2005.) «Οι αρχές της καλής διακυβέρνησης, διαφάνεια και υποχρέωση λογοδοσίας (accountability), δικαιοσύνη και ισότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα, σεβασμός στο κράτος δικαίου και υψηλά πρότυπα ηθικής

συμπεριφοράς αντιπροσωπεύουν την βάση πάνω στην οποία μπορεί να χτιστεί η ανοιχτή κυβέρνηση (open government)».

Παράλληλα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (The Institute of Internal Auditors, I.I.A.) στην προσπάθεια του να προσφέρει καθοδήγηση, σε εκλεγμένα ή διορισμένα κυβερνητικά στελέχη, σε θέματα διακυβέρνησης και εφαρμογής της ελεγκτικής στον δημόσιο τομέα, θέτει ως βασικές αρχές τη λογοδοσία και τη διαφάνεια, την εντιμότητα και τη δικαιοσύνη, Τέλος, θεωρούνται βασικοί παράμετροι της χρηστής διακυβέρνησης και η ηθική, η ακεραιότητα και η συνεχής επίβλεψη των αποτελεσμάτων.

2.3.2. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Το Ινστιτούτο εσωτερικού ελέγχου καθορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως την ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλευτική δραστηριότητα η οποία προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού (Γρηγοράκος,1989). Βοηθάει τον οργανισμό να ολοκληρώσει τους στόχους του με το να φέρει μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για να αξιολογήσει και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων του ελέγχου και των διαδικασιών της διακυβέρνησης (Mizrahi and Ness-Weisman,2007).

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αναλύει τα δυνατά και τα αδύνατα σημεία ενός οργανισμού, εξετάζοντας την διακυβέρνησή του, την επιχειρηματική φιλοσοφία του καθώς και τις σχετικές απειλές και ευκαιρίες οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν έναν οργανισμό εάν είναι σε θέση να επιτύχει τους στόχους του (Μπουραντάς κ.α.,1999). Η ανάλυση αυτή αποσκοπεί στο να γίνεται αξιολόγηση των κινδύνων και αν τα δημόσια κεφάλαια διαχειρίζονται με τρόπο αποδοτικό και αποτελεσματικό (Sarens and De Beelde,2006).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχουν ενεργό ρόλο ως αναλυτές κινδύνου και ελέγχου έτσι ώστε να παρέχουν συμβουλή ειδικού για τον προσδιορισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων καθώς και για τη σχεδίαση και κατασκευή των στρατηγικών ελέγχου και μετριασμού. Όλα τα παραπάνω επιτυγχάνονται οργανώνοντας και καθοδηγώντας τους υπευθύνους σε θέματα που σχετίζονται με την διαδικασία διαχείρισης των κινδύνων, χωρίς όμως να αναμιγνύονται στη διαδικασία (Sarens et al.,2006).

Επίσης, ο ρόλος τους είναι να δρουν ως μέλη ομάδων τα οποία αποτελούν μέρος των ευρύτερων κεντρικών ομάδων, ενοποιώντας συχνά το προσωπικό που γνωρίζει τα διοικητικά ζητήματα πρώτης γραμμής καθώς επίσης και τους υπαλλήλους που έχουν συγκεκριμένη τεχνική πείρα.

Αναμφισβήτητα, ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να καθιστά διαθέσιμα τα εργαλεία και τις τεχνικές διοίκησης που πρέπει να χρησιμοποιηθούν ώστε να επιτυγχάνεται η ανάλυση των κινδύνων αλλά και των ελέγχων κατά τη λειτουργία του εσωτερικού λογιστικού ελέγχου (Sarens et al.,2006).

Όπως ισχύει για όλους τους εσωτερικούς ελεγκτές, και εκείνοι του Δημοσίου τομέα καλούνται να βοηθήσουν τους οργανισμούς στην βελτίωση των διαδικασιών τους, καθιστώντας έτσι καλύτερη την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και της συμμόρφωσής τους με τις αρχές και τους κανόνες (Γρηγοράκος, 1989).

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου του Δημοσίου τομέα όσον αφορά τον έλεγχο αποτελεί ένα πολύ ισχυρό στοιχείο για την διακυβέρνηση του τομέα αυτού με τους ελεγκτές να «παίζουν» ρόλο στην υπευθυνότητα που δείχνουν προς το κοινό ως μέρος του ελέγχου και της ισορροπίας των διαδικασιών (Al.t et al.,2001) .

Η διαφορετική φύση του Δημοσίου τομέα προσδίδει μεγάλη σημασία και αξία στην κατανόηση της έννοιας της ανεξαρτησίας δεδομένου ότι αποτελεί το κλειδί για την αξιοπιστία οποιουδήποτε ελεγκτή.

2.3.3. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

Ο δημόσιος τομέας σήμερα βρίσκεται σε μία κατάσταση αρκετά δυσχερή και παρ' όλες τις προσπάθειες που καταβάλλονται, δυστυχώς το περιθώριο βελτίωσης μέχρι σήμερα είναι ελάχιστα. Παρά την εφαρμογή προγραμμάτων¹⁷ από το κράτος που αποβλέπουν στον εκσυγχρονισμό και στην αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης, ώστε να μπορεί το δημόσιο συμφέρον να εξυπηρετεί τους σκοπούς του και συνάμα τον κάθε πολίτη, εξακολουθούν να υφίστανται εγγενείς, παραδοσιακά διαμορφωμένες δυσλειτουργίες, όπως (ΥΠ.ΕΣ.ΔΔ.Α.,2007)¹⁸ :

¹⁷ Προγράμματα όπως Πολιτεία , Αριάδνη, Σύζευξης, Διαύγεια , Βελτίωση της Διοικητικής Ικανότητας της Δημόσιας Διοίκησης 2007-13, και άλλα.

¹⁸ Υπουργείο Εσωτερικών , δημόσιας διοίκησης και αποκέντρωσης (2007), Έκθεση "εκ των προτέρων αξιολόγησης του επιχειρησιακού προγράμματος βελτίωση της διοικητικής ικανότητας της δημόσιας διοίκησης 2007-2013",

- Ελλιπής αξιοποίηση του προσωπικού με βάση τα προσόντα καθώς και έλλειψη προσωπικού εξειδικευμένων προσόντων σε κρίσιμους τομείς δημόσιας δράσης. Επίσης, δεν υπάρχει αντιστοιχία μεταξύ της στελέχωσης των υπηρεσιών και των πραγματικών αναγκών τους

- Απουσία άσκησης σύγχρονου «management» και εκπαίδευσης για την άσκηση του από τα στελέχη που κατέχουν θέσεις ευθύνης, καθώς και πλήρης απουσία οργάνωσης σε θέσεις εργασίας, καθηκοντολογίου και περιγραφών εργασίας.

- Προσήλωση στις ιεραρχικές σχέσεις, και δυσχέρεια ομαδικής εργασίας ή οριζόντιας συνεργασίας, ενδοϋπηρεσιακής ή δι-υπηρεσιακής.

- Δυσκολία αποτελεσματικής και δημιουργικής συνεργασίας με τον ιδιωτικό τομέα.

- Οριζόντια ανάπτυξη της ιεραρχικής πυραμίδας σε υπερβολικά μεγάλο αριθμό οργανικών μονάδων (γενικών διευθύνσεων, διευθύνσεων και τμημάτων), με αποτέλεσμα την πολυδιάσπαση αρμοδιοτήτων και καθηκόντων, τον πολλαπλασιασμό των θέσεων ευθύνης και τον κατακερματισμό της οργάνωσης των υπηρεσιών σε οργανικές μονάδες βάσης / τμήματα πολύ μικρού μεγέθους / αριθμού προσωπικού.

- Αδυναμίες παρακολούθησης και μέτρησης των αποτελεσμάτων και αξιολόγησης της απόδοσης και της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών.

- Αδυναμία προσαρμογής των δομών και της οργάνωσης της εργασίας των υπηρεσιών προς τις μεταβαλλόμενες ανάγκες και αρμοδιότητες των δημόσιων οργανισμών.

Ένα από τα μεγαλύτερα προβλήματα που αντιμετωπίζει ο δημόσιος τομέας όσον αφορά τα οικονομικά του, είναι η μη ύπαρξη ενός ενιαίου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης καθώς το μεγαλύτερο μέρος του βασίζεται στην λογιστική «ταμειακής βάσης» (Cohen et al.,2007), με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση να παρακολουθείται ανά πάσα στιγμή σχετικά με τα οικονομικά που αφορούν την εύρυθμη λειτουργία του. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης (accrual. accounting) παρέχει μια μεγάλη σειρά σημαντικών οικονομικών πληροφοριών σε σύγκριση με τα παραδοσιακά συστήματα λογιστικής σε ταμειακή βάση (Guthrie,1998).

Δεδομένου ότι τα λογιστικά στοιχεία εξυπηρετούν ένα βασικό ρόλο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων (Pettersen,2001), η χρήση αυτών από το δημόσιο τομέα

θα μπορούσε να βελτιώσει τη διαχείριση και ενδεχομένως τη διάθεση των πόρων των φορολογουμένων. Τα τελευταία έτη, θεσπιστήκαν κανόνες τυποποίησης των λογιστικών εργασιών για την καλύτερη παρακολούθηση των οικονομικών στοιχείων καθώς και για την καλύτερη αξιολόγηση και καλύτερη λήψη αποφάσεων για ορισμένους κλάδους – φορείς της κυβέρνησης προεδρικά διατάγματα, τα οποία θέτουν σε εφαρμογή τα κλαδικά λογιστικά σχέδια όπως τα Π.Δ.80/1997 για τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, το 205/1998 για τα Ν.Π.Δ.Δ. το 146/2003 για τις δημόσιες μονάδες υγείας και το 315/1999 που αφορά τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Παρόλο που τα κλαδικά λογιστικά σχέδια παρέχουν τουλάχιστον θεωρητικά, ανώτερη ποιότητα πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων, η διοίκηση του κάθε φορέα (π.χ. Ο.Τ.Α.) φαίνεται ότι βασίζεται περισσότερο στην λογιστική ταμειακής βάσης (απλογραφικό) (Cohen et al.,2007) λαμβάνοντας τις πληροφορίες που χρειάζεται για την λήψη αποφάσεων κυρίως από τον προϋπολογισμό. Αν και η λογιστική τυποποίηση και η παρακολούθηση έχει δρομολογηθεί στους παραπάνω φορείς, οι κεντρικοί φορείς (υπουργεία) συνεχίζουν να παρακολουθούν και να καταγράφουν τα οικονομικά γεγονότα με βάση το σύστημα ταμειακής βάσης (απλογραφικό σύστημα).

Η διαφθορά η οποία παρατηρείται ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα (ειδικό και ευρύτερο) ορίζεται ως η κατάχρηση δημόσιας εξουσίας για ιδιωτικό όφελος (Tanzi, 2000) και παίρνει μορφές όπως η απάτη, η υπεξαίρεση χρημάτων, η ευνοιοκρατία στα δημόσια έργα και προμήθειες, η δωροδοκία, οι παράνομες προσλήψεις, γενικά στην χαριστική εξασφάλιση δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών (Amundsen,1999) ακόμα και για την χρηματοδότηση πολιτικών κομμάτων (Tanzi,2000).

Χαρακτηριστικό παράδειγμα διαφθοράς το οποίο «συγκαλύφτηκε» χρησιμοποιώντας τεχνάσματα δημιουργικής λογιστικής είναι η σημερινή οικονομική κατάσταση της χώρας. Σύμφωνα το Πρόγραμμα Σταθερότητας, το δημοσιονομικό έλλειμμα των χωρών της Ε.Ε., δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το 3% του Α,Ε.Π., ενώ παράλληλα το δημόσιο χρέος θα πρέπει να κινείται κάτω από το 60% του Α,Ε.Π. (Πανάγου-Τσουντας,2002). Η Ελλάδα δεν κατάφερε ποτέ να τηρήσει το όριο του 60% για το δημόσιο χρέος, ενώ μετά από έλεγχο οι εμπειρογνώμονες της Eurostat, συμπέραναν ότι στην πραγματικότητα το έλλειμμα κάθε χρόνο ήταν πολύ μεγαλύτερο του 3% και το 2009 εκτοξεύθηκε πάνω από το 12% . Μάλιστα, σε ένα από τα τελευταία

δημοσιεύματα αναφέρεται ότι η Ελλάδα βρίσκεται στην κορυφή μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσον αφορά στο δείκτη χρέους.

Ειδικότερα η διαφθορά στερεί την ισότιμη πρόσβαση των πολιτών στις υπηρεσίες του κράτους, μειώνει τους διαθέσιμους πόρους, την ποσότητα, την ποιότητα, την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών και αυξάνει το κόστος τους (Ι.Τ.Α.,2006).

Συνεπώς, τα έντονα φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, η απαίτηση για την διασφάλιση των αρχών της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της υποχρέωσης λογοδοσίας όσων διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα, έχουν δημιουργήσει μία τάση για υιοθέτηση προτύπων και αρχών τόσο εσωτερικού όσο και εξωτερικού ελέγχου από τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα.

2.3.4. ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Η ίδρυση ειδικευμένων ελεγκτικών υπηρεσιών και σωμάτων, με αποκλειστική αποστολή την καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης αλλά και τον δικαστικό έλεγχο για την διαπίστωση νομιμότητας, θεωρείται απαραίτητο θεσμικό μέσο για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Παρ' όλα αυτά όμως δεν είχε προβλεφθεί η δυνατότητα συντονισμού της δράσης τους, που αποτελεί βασική προϋπόθεση για την αποτελεσματικότητά τους, από ένα όργανο που θα έχει σαν κύριο έργο την πρόληψη και την καταστολή των φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς (Ρακιντζής,2010).

Οι βασικότεροι ελεγκτικοί μηχανισμοί που λειτουργούν στην Ελλάδα είναι οι εξής:

- **Ελεγκτικό συνέδριο**, το οποίο αποτελεί τον εξωτερικό ελεγκτή του κράτους που ασκεί δικαστικό, προληπτικό και κατασταλτικό έλεγχο .
- **Οικονομικοί επιθεωρητές**. Κύριες αρμοδιότητες του σώματος οικονομικών επιθεωρητών σύμφωνα με το άρθρο 3 , Ν.2343/95 είναι η διενέργεια ελέγχων και ερευνών που αφορούν την οικονομική κατάσταση και διαχείριση των Ο.Τ.Α.. των αποκεντρωμένων δημοσίων υπηρεσιών και των Ν.Π.Δ.Δ. κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα και ιδρυμάτων και σχολών που επιχορηγούνται από το κράτος και τις Δ.Ε.Κ.Ο. Σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7 του προαναφερθέντος νόμου, εκχωρούνται στους επιθεωρητές δικαιώματα και καθήκοντα ανακριτικού υπαλλήλου καθώς επίσης και η δυνατότητα πρόσβασης σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που είναι χρήσιμο ή αφορά στην εκτέλεση της αποστολής τους, η οποία τους έχει ανατεθεί έπειτα από εισαγγελική εντολή.

- **Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.).** Ο έλεγχος από την Υ.Δ.Ε. ασκείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2362/95 σε Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ, τα οποία επιχορηγούνται ή χρηματοδοτούνται με οποιοδήποτε τρόπο από τον κρατικό προϋπολογισμό, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή από άλλους διεθνής οργανισμούς και σε Ο.Τ.Α.. Συνήθως διενεργούν επιτόπιους ελέγχους και σε περίπτωση που διαπιστωθεί απάτη, ο έλεγχος προχωρεί σε κανονική ανάκριση, κατάσχεση δικαιολογητικών, καταλογοισμό σε υπόλογους και το πόρισμα διαβιβάζεται στην αρμόδια εισαγγελική αρχή.

2.3.5. ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΕ ΚΡΑΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

Σε ετήσια έκθεσή του 2007 το ελεγκτικό συνέδριο υποδεικνύει τις βασικές παραλήψεις και παρατυπίες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε υπουργεία, Ο.Τ.Α., Ν.Π.Δ.Δ καθώς και ασφαλιστικούς οργανισμούς και ιδρύματα.

Σημειωθήκαν κυρίως τα εξής ως προς τον προληπτικό έλεγχο (Ελεγκτικό συνέδριο, 2010) :

Για τα υπουργεία: ως προς τα έσοδα παρατηρείται μεγάλη απόκλιση μεταξύ των μεγεθών που βεβαιώθηκαν, με εκείνων που πραγματικά εισπράττονται και που οφείλονται κυρίως σε φόρους παρελθόντων οικονομικών ετών. Συνεπώς, παρατηρείται μεγάλη απόκλιση των εισπράξεων έναντι των βεβαιωθέντων εσόδων η οποία είναι συνεχώς αυξανόμενη από το 2003. Ειδικότερα για το έτος 2007, η απόκλιση αφορά στον προϋπολογισμό των εσόδων λόγω του δημοσίου δανεισμού που πραγματοποιήθηκε για την κάλυψη αναγκών.

Ως προς τα έξοδα σημειώνονται σημαντικές υπερβάσεις των εγγεγραμμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού. Συγκεκριμένα για το έτος 2007, εντοπίζονται δαπάνες οι οποίες δεν είχαν προβλεφθεί στον προϋπολογισμό κυρίως για εξοπλιστικά προγράμματα και εκλογικές δαπάνες.

Επίσης, επισημαίνεται ότι υπάρχει ελλιπής διαφάνεια όσον αφορά στην διενέργεια έργων και προμηθειών. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι εφαρμόζονται οι απευθείας αναθέσεις έναντι των δημοσίων διαγωνισμών. Επιπλέον, εμφανίζεται το φαινόμενο της κατάτμησης των έργων και υπερβάσεις στους προϋπολογισμούς τους αλλά και στα ποσοστά των εργολαβικών ωφελειών από το νόμιμο.

Για τους Ο.Τ.Α. Α' και Β' βαθμού ισχύουν τα προαναφερθέντα. Ταυτόχρονα, προστίθενται οι μη νόμιμες εκκαθαρίσεις αιρετών επιτροπών και εξόδων κίνησης, ενταλματοποιήσεις πλην των οφειλομένων, μη νόμιμες επιχορηγήσεις και ανατεθείσες εργασίες σε τρίτους παρόλο που μπορούν να αναληφθούν από το υπάρχον προσωπικό.

Πρέπει να σημειωθεί ότι τα παραπάνω επικεντρώνονται κυρίως στις διαδικασίες που απασχολούν ιδιαίτερα τους οικονομικούς πόρους και την οικονομική διαχείριση.

Πέρα όμως από αυτό, η κακοδιαχείριση δεν είναι μόνο οικονομική αλλά και διοικητική. Σύμφωνα με έκθεση του Ι.Τ.Α. (2006) αναφέρεται ότι σε εκθέσεις του συνηγόρου του πολίτη η Τ.Α. ειδικά, κατέχει την πρώτη θέση σε υποθέσεις κακοδιαχείρισης για την πενταετία 1998-2002 γεγονός που πρέπει να συνεκτιμηθεί με το ότι ο μεγαλύτερος αριθμός υπηρεσιών με τις οποίες έρχεται σε επαφή ο πολίτης ανήκουν στους Ο.Τ.Α..

Συνεπώς, η κακοδιοίκηση είναι αποτέλεσμα ενός μη αποτελεσματικού «management» το οποίο περιλαμβάνει κυρίως κακή κατανομή οικονομικών πόρων, ελλείψεις στελεχικού δυναμικού, τεχνολογίας και υποδομών και καθυστέρηση διεκπεραίωσης υποθέσεων. Συνακόλουθα, ευθύνη έχει και η ποιότητα των κανονιστικών και νομοθετικών πλαισίων τα οποία μπορεί να περιέχουν ασάφειες και ελλειπείς διευκρινήσεις σχετικά με την εφαρμογή και κατανόησή τους.

3. ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο έλεγχος αποτελεί ένα βασικό εργαλείο στα χέρια της διοίκησης, ώστε να βελτιωθεί κατάλληλα η απόδοση, η χρηστή διοίκηση και η λειτουργικότητα του οργανισμού στον οποίο αυτή εντάσσεται και να εξασφαλίζει την βιωσιμότητα του λειτουργικού συστήματός του (Penini et al.,2009).

Άλλωστε, ο κάθε ενδιαφερόμενος φορέας απαιτεί να εφαρμόζονται οι αρχές της χρηστής διακυβέρνησης, ώστε να εξασφαλίζεται η βιωσιμότητα του οργανισμού στον οποίο αυτός υπάγεται.

Ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου που παρέχεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών περιλαμβάνει αναφορές όσον αφορά την διασφάλιση και την διαβούλευση δραστηριοτήτων και τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, καθιστώντας την κάθε δραστηριότητα που περιλαμβάνει τα προηγούμενα ως συνιστώσα του μηχανισμού της διακυβέρνησης (Sarens et al.,2006).

Παρόλο που ο έλεγχος έχει αποτελέσει σημαντικό παράγοντα για την ανάπτυξη και βελτίωση διαδικασιών σε εταιρείες, ελάχιστα έχουν γίνει ώστε να προσδιοριστεί η έννοια της ποιότητας του ελέγχου, οι επιπτώσεις και τα αποτελέσματά της.

Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται αρκετά σημαντικός από τους εξωτερικούς ελεγκτές για την διαδικασία της διεξαγωγής του εξωτερικού ελέγχου. Ιδιαίτερα μετά την ψήφιση του νόμου SOX, οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν αποκτήσει περισσότερη αυτοδυναμία και καθήκοντα. Έτσι, μπορούν να αποδώσουν καλύτερα στην εργασία τους όσον αφορά τον σχεδιασμό και την αξιολόγηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου (Smith et al.,2009). Σύμφωνα με το πρότυπο ISA, η εργασία του εξωτερικού ελεγκτή επηρεάζεται άμεσα ως προς την ποιότητα, την έκταση και το χρόνο της, από το έργο του εσωτερικού ελεγκτή (Munro et al.,2010).

Το γεγονός αυτό πραγματοποιείται σε βαθμό τέτοιο, ώστε οι εξωτερικοί ελεγκτές να εξαρτώνται περισσότερο από τους εσωτερικούς προσδίδοντας θετικό αντίκτυπο στην σύνταξη των οικονομικών τους εκθέσεων (Smith et al.,2009).

Ωστόσο, φαίνεται ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τους εσωτερικούς ελεγκτές σαν βοηθούς για την ομαλή και ορθή διεξαγωγή του ελέγχου. Έτσι μπορούν να χρησιμοποιήσουν το έργο του εσωτερικού ελεγκτή για την ορθή αξιολόγηση και να μειώσουν την έκταση του χρόνου ελέγχου μέσω των ουσιαστικών ελέγχων των υπολοίπων των λογαριασμών (Munro et al.,2010).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να διατελέσουν πολλές εργασίες σε κάθε οργανισμό που μπορεί να περιλαμβάνουν κυρίως την επιχειρησιακή συμμόρφωση και την βεβαίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και την διαχείριση κινδύνων (Kwaku Asare et al.,2008).

Επίσης, θα πρέπει να διασφαλίζουν ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι επαρκή και κατάλληλα και να λαμβάνουν υπόψη τους παράγοντες απάτης κατά την εξέταση της φύσης και της έκτασης των αποδεικτικών στοιχείων καθώς και την ποιότητα της επιτροπής ελέγχου (Kwaku Asare et al.,2008).

3.1. ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗΣ ΚΟΥΛΤΟΥΡΑΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί σημαντικό μέρος της δομής της εταιρικής διακυβέρνησης ενός οργανισμού. Η σημασία του σχετίζεται άμεσα με τον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών, οι οποίοι θα πρέπει να ενσωματωθούν στην κουλτούρα του οργανισμού στον οποίο υπάγονται συμβάλλοντας έτσι στον εντοπισμό των κινδύνων και των περιπτώσεων απάτης (Coram et al.,2008).

Ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου που παρέχεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, περιλαμβάνει αναφορές σχετικά με την διασφάλιση και την διαβούλευση δραστηριοτήτων και τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, καθιστώντας την κάθε δραστηριότητα που περιλαμβάνει τα προηγούμενα ως συνιστώσα του μηχανισμού της διακυβέρνησης (Sarens et al.,2006).

Συνήθως οι εξωτερικοί ελεγκτές επικεντρώνονται στην οικονομική απάτη ενώ από την άλλη μεριά οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συμπεριλάβουν ένα μεγαλύτερο φάσμα διαδικασιών και δραστηριοτήτων προς έλεγχο (Coram et al.,2008).

Έτσι, οι εσωτερικοί ελεγκτές αναγνωρίζονται όλο και περισσότερο ως σημαντικοί παράγοντες για μία αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση (Rezaei,2009), μπορούν να εφαρμόζουν τον συνεχή έλεγχο (Warren and Smith,2006) μέσω της εφαρμογής νέων τεχνολογιών και των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Smith et al.,2008) και συμβάλλουν σημαντικά στην αποτελεσματικότητα των επιτροπών ελέγχου (Smith,2006), στην νομιμοποίηση των εσόδων (Mulig and Smith,2004) και στην αποφυγή οποιουδήποτε κινδύνου που μπορεί να επηρεάσει την βιωσιμότητα του κάθε οργανισμού (Smith et al.,2009).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχοντας την κατάλληλη υποστήριξη μπορούν να συμβάλλουν σε καλύτερες διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου μέσω της διευκόλυνσης που μπορεί να παρέχει η διοίκηση για την βελτίωση των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου καθώς και για τις επιπτώσεις που μπορεί να έχει η κάθε οργανωτική αλλαγή (Sarens et al.,2006).

Για να μπορέσει ο εσωτερικός έλεγχος να καταστεί μια δραστηριότητα με προστιθέμενη αξία είναι απαραίτητο για τους εσωτερικούς ελεγκτές να συμμορφώνονται με τα πρότυπα δεοντολογίας και πρακτικής (Ridley,1993;Crockett and Al.bin,1995;Montondon,1995;Ridley and Chambers,1998; Moeller and Witt,1999) (Brierley et al.,2001).

Το σημερινό περιβάλλον της διακυβέρνησης έχει οδηγήσει σε αύξηση της έμφασης στην σχέση μεταξύ των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να είναι λιγότερο αντικειμενική καθώς είναι αρκετά δύσκολο να διατηρηθεί η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή ο οποίος κατέχει την ιδιότητα του εργαζομένου σε κάποιο οργανισμό (Munro et al.,2010).

Βέβαια, για να λειτουργήσει και να εφαρμοστεί σωστά το κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει και ο πελάτης να έχει κατανοήσει την σημασία του και να μη το θεωρεί σαν εμπόδιο για την επίτευξη οργανωτικών στόχων (Sarens et al., 2006).

Η ίδια η διοίκηση αρκετές φορές μπορεί να αναιρεί το έργο των εσωτερικών ελεγκτών και να ελαχιστοποιεί το έργο τους μέσα στον οργανισμό. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ακόμα και είναι αποφασισμένοι να αποκαλύψουν τα πρόσωπα τα οποία κρύβονται πίσω από την διαφθορά, μπορεί αρκετές φορές να δέχονται απειλές υπό την μορφή απόλυσης ή διευκόλυνσης παροχών που παρέχονται από έναν οργανισμό. (Brierley et al.,2001).

Ακόμα, μπορεί να δεχθούν ακόμα πιο σοβαρές απειλές, συμπεριλαμβανομένης και της βίας, σε περιπτώσεις αποκάλυψης της κατάχρησης ή της κατασπατάλησης μεγάλων χρηματικών ποσών από την διοίκηση, γεγονός που θα επηρέαζε σίγουρα την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και θα αποδυνάμωνε το ρόλο του ως παράγοντα που αξιολογεί την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του κάθε οργανισμού. (Brierley et al.,2001).

Έτσι, η διοίκηση προκείμενου να διασφαλίσει ότι οι έλεγχοι λειτουργούν αποτελεσματικά, θα πρέπει να αναλάβει δραστηριότητες συνεχούς παρακολούθησης και λήψης περιοδικών εκθέσεων.

Οι εργαζόμενοι ωστόσο θα πρέπει να έχουν κι εκείνοι ευθύνη για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι του οργανισμού.

Θα πρέπει δηλαδή να διαθέτουν τις κατάλληλες γνώσεις, δεξιότητες, να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες και να έχουν κατανοήσει τους στόχους της εταιρείας, την αγορά στην οποία κινείται και τους κινδύνους που πιθανόν θα αντιμετωπίσει (Sarens et al.,2006).

Όταν σχεδιάζεται η πραγματοποίηση του ελέγχου σε έναν οργανισμό, αξιολογείται πρωτίστως το σύστημα εσωτερικού του ελέγχου μέσω της αναθεώρησης των υπαρχόντων συστημάτων ελέγχου. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και έτσι ο εξωτερικός ελεγκτής θα επιδιώξει να κατανοήσει πλήρως την διαδικασία και αξιολόγηση του συστήματος αυτού (ISA 610, SAS 65, AUS 604), ώστε να ελαχιστοποιηθεί η αλληλοεπικάλυψη των εργασιών ελέγχου (Mat Zain et al.,2006).

Συνεπώς οι οργανισμοί που κατέχουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου έχουν μεγαλύτερες πιθανότητες ανίχνευσης της απάτης και των κινδύνων, καθώς μπορούν να έχουν αποτελεσματικότερη αυτό-αξιολόγηση στις διαδικασίες στις οποίες πραγματοποιούνται (Coram et al.,2008).

Δεδομένου ότι ο εσωτερικός έλεγχος σχετίζεται σε μεγάλο βαθμό με το εσωτερικό περιβάλλον του οργανισμού, θα πρέπει να διασφαλίζεται και η εταιρική κουλτούρα που επιθυμεί η κάθε διοίκηση (Sarens et al., 2006).

Σύμφωνα με τους Eden και Mporiah (1996), το σύστημα εσωτερικού ελέγχου διδάσκει στα μέλη του κάθε οργανισμού πως να φέρουν εις πέρας την εργασία τους, επισημαίνοντας παράλληλα τις αδυναμίες. Επίσης, ενισχύει τα κίνητρα κάθε φορά επισημαίνοντας ότι ο έλεγχος έχει ως βασικό στόχο την βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας κάθε οργανισμού. Ακόμη, μπορεί να αποτρέπει τα μέλη του οργανισμού από πράξεις οι οποίες θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως βλαβερές για την οργάνωση (Penini et al.,2009).

Το σύστημα λοιπόν του εσωτερικού ελέγχου συμπεριλαμβάνει εκείνα τα στοιχεία του οργανισμού που μπορούν να υποστηρίξουν τα άτομα στην επίτευξη των στόχων της οργάνωσης, διευκολύνοντας έτσι την αποτελεσματική λειτουργία των επιχειρήσεων και την διασφάλισή τους έναντι των κινδύνων. Επίσης, διασφαλίζουν την ποιότητα των εσωτερικών ελεγκτών και βελτιώνουν τις εκθέσεις και τα συμπεράσματα και των εξωτερικών ελεγκτών και εξασφαλίζουν την συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και εσωτερικές πολιτικές κάθε οργανισμού (Sarens et al.,2006). Άρα, η πρώτη υπόθεση της μελέτης εκφράζεται ως εξής :

H1: Η ύπαρξη συστημάτων ελέγχου στους Ο.Τ.Α. μπορεί να συμβάλλει σημαντικά στην βελτίωση της οργανωτικής κουλτούρας και στην εξάλειψη εσωτερικών κινδύνων.

Η διερεύνηση της παραπάνω υπόθεσης θα πραγματοποιηθεί με γνώμονα την θεωρητική εξέταση και βασικό εργαλείο την διερεύνηση της διεθνούς και ελληνικής βιβλιογραφίας – αρθρογραφίας.

3.2 .ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α..

Ο ρόλος του κράτους έχει μετατοπιστεί τα τελευταία χρόνια προς την εμπειρική αξιολόγησή της αποτελεσματικότητας και χρησιμότητας των δραστηριοτήτων του δημοσίου τομέα (Afonso et al.,2003). Η οικονομική κρίση έχει επιβάλλει στις κυβερνήσεις να ανησυχούν ιδιαίτερα για την μείωση του διοικητικού κόστους και φόρτου, και ειδικά όταν ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει μεγάλη έκταση σε σχέση με τις πραγματικές ανάγκες (Matei et al.,2010). Οι περισσότερες μελέτες καταλήγουν στο ότι οι δημόσιες δαπάνες οι οποίες αντανακλούν τις πολιτικές επιλογές της κάθε κυβέρνησης και που χρηματοδοτούνται από τους δημόσιους δημοσιονομικούς πόρους (Matei et al.,2010), θα μπορούσαν να είναι πολύ μικρότερες και πιο αποδοτικές από ότι είναι τώρα, γεγονός που βασίζεται ιδιαίτερα στην θέσπιση βελτιωμένων θεσμικών οργάνων καθώς και στην μεταφορά πολλών αρμοδιοτήτων μη βασικής προτεραιότητας στον ιδιωτικό τομέα (Afonso et al.,2003).

.Ως εκ τούτου, ο Stiglitz (2000) αναφέρει ως παράγοντες της αναποτελεσματικότητας του δημοσίου τομέα, τις διαφορές σε οργανωτικά και ατομικά επίπεδα όπως οι πολιτικές ανησυχίες, η απουσία του ανταγωνισμού και των κινήτρων, η δυσκολία μείωσης του προσωπικού καθώς και η επιδίωξη των απαιτούμενων στόχων μέσω ενός γραφειοκρατικού συστήματος (Matei et al.,2010).

Ο δημόσιος τομέας είναι ένα σύνθετο και δυναμικό και περίπλοκο σύστημα καθώς περιλαμβάνει διάφορα θεσμικά όργανα, ρόλους και αρμοδιότητες από τα οποία το καθένα επηρεάζει την απόδοση του δημοσίου τομέα αλλά παράλληλα καλύπτουν και αλληλένδετα πεδία (Bianchi,2010).

Η υιοθέτηση των τεχνικών που χρησιμοποιούνται στον ιδιωτικό τομέα έχει παρουσιάσει μεγάλο ενδιαφέρον από πολλές κυβερνήσεις για την εφαρμογή τους στον δημόσιο τομέα. Αυτή η καινοτομία αναφέρεται στην βιβλιογραφία ως New Public Management (N.P.M.) και σχετίζεται περισσότερο με την εισαγωγή νέων συστημάτων διοίκησης και συστημάτων δημοσιονομικής διαχείρισης (όπως την εφαρμογή της δεδουλευμένης λογιστικής και των Ο.Π.Σ.) (Cohen et al.,2007).

Στον ελλαδικό χώρο η εφαρμογή του Ν.3852/2010, περιλαμβάνει την νέα διοικητική μεταρρύθμιση στην οποία έχουν υπαχθεί μέχρι σήμερα οι Ο.Τ.Α.. Ο νόμος αυτός περιλαμβάνει πέρα από τα συστήματα διαφάνειας και λογοδοσίας που θα πρέπει να τηρούνται άμεσα, την αξιολόγηση και μέτρηση της αποτελεσματικότητας, την αποδοτικότητα των υπηρεσιών και την συνεχή διεξαγωγή ελέγχων, τόσο στις διοικητικές όσο και στις οικονομικές λειτουργίες.

Ακόμα, ο μεγάλος αριθμός των πόρων και των αρμοδιοτήτων που επενδύονται στην Τ.Α. καθώς και η ανάγκη για δημόσια ευθύνη και λογοδοσία καθιστά το θέμα της παρακολούθησης του ελέγχου των Τ.Α. σταθερή αξία (Mizrahi et al.,2007).

Άρα, η υπόθεση που εξετάζεται σε αυτό το σημείο έχει να κάνει ως εξής :

H2: Η υφισταμένη κατάσταση στους Ο.Τ.Α. ενδέχεται να παρουσιάζει σημαντική βελτίωση έπειτα από την εφαρμογή του Ν.3852/2010.

Η παραπάνω υπόθεση θα διερευνηθεί μέσω θεωρητικής εξέτασης, με βασικό μέλημα την παρουσίαση ευρημάτων ερωτηματολογίου το οποίο εστάλη σε όλη την ελληνική επικράτεια μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

3.3. ΛΟΓΟΔΟΣΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

Η σημαντικότερη προϋπόθεση για την δημοσιονομική σταθερότητα και βιωσιμότητα στα πλαίσια λειτουργίας της κάθε κυβέρνησης, είτε κεντρικής είτε τοπικής, θεωρείται η διαφάνεια (Korpit and Craig,1998). Η έλλειψη διαφάνειας καθιστά την δημοσιονομική πειθαρχία και συνεπώς την εξοικονόμηση πόρων μέσω του όρου της οικονομικότητας αδύνατη να επιτευχθεί στο μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα (Allesina

and Perotti,1996). Σύμφωνα με τους Korit και Craig (1995), η δημοσιονομική διαφάνεια είναι το άνοιγμα και η διαπραγμάτευση προς το ευρύ κοινό σχετικά με την δομή και λειτουργίες της κυβέρνησης, προσδίδοντας πρόσβαση σε αξιόπιστες, έγκαιρες και κατανοητές συγκρίσιμες πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες της κυβέρνησης.

Ο McGee (2005) υποστηρίζει ότι η δημοσιονομική διαφάνεια αντανακλά ένα σύστημα καλά οργανωμένο για την χάραξη της δημόσιας πολιτικής και εφαρμογής, καθώς συμβάλει στην αποτελεσματική και πλήρη λογοδοσία απέναντι σε τρίτους και αποσκοπεί στην διασφάλιση πλήρους ικανότητας απαντήσεων από την κυβέρνηση και τους υπαλλήλους της.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η διαφάνεια είναι ένα μέσο για την επίτευξη της δημοσιονομικής υπευθυνότητας. Το υψηλότερο επίπεδο διαφάνειας σχετίζεται με χαμηλό δημοσιονομικό έλλειμμα (Poterba and Von Hagen, 1999).

Ο Alt et al. (2001) υποστηρίζουν ότι η δημοσιονομική διαφάνεια προσδίδει αξία στην έννοια και σημασία της κυβέρνησης και την αναδεικνύει σε όργανο διαφανούς θεσμικού οργάνου, καθώς η έλλειψη διαφάνειας και λογοδοσίας στην διακυβέρνηση σημαίνει ότι οι κανόνες δε εφαρμόζονται και οι προϋπολογισμοί απομονώνουν την συμμετοχή των πολιτών (Campos et al.,1996).

Έτσι, η επόμενη υπόθεση διαμορφώνεται ως εξής:

H3: Η λογοδοσία και η διαφάνεια της Τ.Α. μπορεί να έχουν ενισχυθεί σημαντικά με την εφαρμογή της νέας διοικητικής μεταρρύθμισης.

Η εξέταση της παρούσας υπόθεσης θα πραγματοποιηθεί μέσω θεωρητικής εξέτασης βάσει της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας, όπως επίσης και βάσει των ευρημάτων ερωτηματολογίου που εστάλη σε όλους τους ελληνικούς δήμους.

3.4. ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Ο όρος του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει την εξέταση της επάρκειας του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου, την αξιολόγηση της ακρίβειας και της κατάλληλης παρουσίας των οικονομικών φακέλων και εκθέσεων και τον έλεγχο του value-for- money με επίκεντρο την οικονομική- αποδοτική και αποτελεσματική χρήση των πόρων (Brierley et al.,2001).

Ωστόσο, η αξιολόγηση των φορέων του δημοσίου δεν είναι τόσο εύκολη διαδικασία, όπως και στον ιδιωτικό τομέα, καθώς περιλαμβάνει κυρίως την πλευρά που σχετίζεται με την αλληλεπίδραση κοινωνικών, οικονομικών και οργανωτικών παραγόντων και οι ευκαιρίες ανάπτυξης υπαγορεύονται κυρίως από εξωγενείς παραμέτρους (Cohen,2008).

Επίσης, ο δημόσιος τομέας χαρακτηρίζεται από τους περιορισμούς μέσω ενός υφιστάμενου νομικού πλαισίου, για την λήψη αποφάσεων από τους δημόσιους φορείς περιορίζοντας έτσι την επίτευξη της μέγιστης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Η επίδοση του δημοσίου τομέα έχει ένα σημαντικό αντίκτυπο στην ποιότητα ζωής των ατόμων και μπορεί να αποτελέσει παράγοντα επιτάχυνσης ή εμπόδιο για την ανάπτυξη κοινωνικό - οικονομικών πλεονεκτημάτων για μια δεδομένη περιοχή (Bianchi,2010).

Σε αυτό το σημείο εξετάζονται οι εξής υποθέσεις :

H4: Η πιθανή ύπαρξη συστημάτων ελέγχου στους Ο.Τ.Α. μπορεί να βελτιώσει την δημοσιονομική τους ικανότητα.

H5: Οι πιθανοί έλεγχοι που πραγματοποιούνται τους Ο.Τ.Α. συμβάλλουν σημαντικά στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της συνολικής λειτουργίας τους.

Οι παραπάνω υποθέσεις ενδέχεται να εξεταστούν βάσει θεωρητικής προσέγγισης μέσω ανασκόπησης ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας – αρθρογραφίας όπως επίσης και από την παρουσίαση ευρημάτων ερωτηματολογίου το οποίο εστάλη σε όλους τους ελληνικούς Ο.Τ.Α.. Συμπληρωματικά, η διερεύνηση των παραπάνω υποθέσεων και ειδικά της πρώτης, μπορεί να εξεταστεί και μέσω αριθμοδεικτών προϋπολογισμού, οι οποίοι βασίζονται κυρίως σε στοιχεία τα οποία δοθήκαν σε συνεννόηση από την Ε.Ε.Τ.Α.Α. και αφορούν τα μηνιαία στατιστικά δελτία που αποστέλλονται σε αυτή από τον κάθε δήμο.

Η μέτρηση των επιδόσεων και της αποδοτικότητας του δημοσίου τομέα αναφέρεται ακόμα ως πολύ περιορισμένη, καθώς δεν προσδιορίζεται μόνο από την μέτρηση των δημοσίων δαπανών αλλά παράλληλα και από τις φορολογικές και ρυθμιστικές αρχές που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του δημοσίου τομέα.

Ορισμένες χώρες στην Ευρωπαϊκή Ένωση κατάφεραν να βελτιώσουν την επίδοση του δημόσιου τομέα τους κατά την τελευταία δεκαετία(κυρίως η Ελλάδα,η Πορτογαλία,

η Ισπανία και η Ιρλανδία, με εξαίρεση την τελευταία που ξεπερνά το μέσο όρο της Ε.Ε.).

Οι χώρες οι οποίες αποτελούνται από μικρό δημόσιο τομέα εμφανίζουν μεγαλύτερους δείκτες επιδόσεων σε σχέση με τις χώρες με μεσαίο ή μεγάλο δημόσιο τομέα (Afonso et al.,2003).

Η βελτιστοποίηση της αποδοτικότητας ελαχιστοποιεί το κόστος λειτουργίας της κάθε κυβέρνησης απελευθερώνοντας πόρους που μπορούν να επενδυθούν στην παροχή πρόσθετων αγαθών και υπηρεσιών ή σε μείωση φόρων και εξοικονόμηση των δαπανών του προϋπολογισμού (Barton,2011).

Επίσης, μπορεί να βελτιωθεί η υποχρέωση της κυβέρνησης προς τους πολίτες για λογοδοσία. Η θεμελιώδης νομική και πολιτική απαίτηση των πολιτών είναι η διαφανής εφαρμογή των κυβερνητικών πολιτικών που αφορούν κυρίως την οικονομικότητα και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των διαθέσιμων πόρων.

Ωστόσο η εφαρμογή των μεταρρυθμίσεων της Ν.Ρ.Μ. καθώς και η ενσωμάτωση της ελεγκτικής διαδικασίας προς την Τ.Α. μπορεί να παρεμποδιστεί από τις πολιτικές σκοπιμότητες των τοπικών φορέων (Mizrahi et al.,2007).

Η σημασία του ελέγχου αναγνωρίζεται από τους μελετητές και τους επαγγελματίες, οι οποίοι τονίζουν ότι μέσω του ελέγχου της ποιότητας επιτυγχάνεται καλύτερη οργάνωση των υπηρεσιών και καλύτερα αποτελέσματα. Παρ' όλα αυτά, η μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου αποτελεί μία πολύπλοκη διαδικασία και χρειάζεται να γίνει επαναπροσδιορισμός της έννοιας του «καλού ελέγχου» ή της ποιότητας του ελέγχου (Penini et al.,2009).

4. ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Με την ψήφιση του Ν 3852/2010 «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης» θεσπίστηκαν νέες δομικές αλλαγές στην διοικητική οργάνωση της χώρας. Κύριος στόχος της εφαρμογής του παρόντος νόμου ήταν η δημιουργία ισχυρών δήμων οι οποίοι θα μπορούσαν να αντεπεξέλθουν στην προώθηση της τοπικής ανάπτυξης και στην παροχή ποιοτικών υπηρεσιών με την παράλληλη μείωση του λειτουργικού κόστους.

Η σημερινή ελληνική αυτοδιοίκηση απαρτίζεται σύμφωνα με την νέα διοικητική μεταρρύθμιση από 325 δήμους, με αυξημένες αρμοδιότητες σε θέματα κοινωνικής, οικονομικής και δημοτικής πολιτικής, όπως προαναφέρθηκε, αποτελώντας τη μεγαλύτερη αναπτυξιακή πρωτοβουλία των τελευταίων δεκαετιών (Ι.Τ.Α., 2010).

Οι υποθέσεις της μελέτης βασίζονται στη βιβλιογραφική επισκόπηση και διερευνώνται μέσω της εμπειρικής έρευνας η οποία, λόγω της έλλειψης διαθέσιμων αρχειακών δεδομένων που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο στην ελληνική τοπική αυτοδιοίκηση, πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο του ερωτηματολογίου. Βασικός σκοπός του ερωτηματολογίου είναι να γίνει αντιληπτή η υφιστάμενη λειτουργική και οργανωτική κατάσταση της Τ.Α.. Επίσης, εξετάζεται κατά πόσο είναι αποτελεσματικά και σημαντικά τα τυχόν υπάρχοντα συστήματα ελέγχου, για την ομαλή λειτουργία του κάθε οργανισμού.

4.1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι να προσδιοριστεί η κατάσταση που επικρατεί στους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού όσον αφορά σε θέματα προσωπικού, οργανωτικής και διοικητικής πλευράς και σε θέματα ελεγκτικής.

Για το σκοπό της έρευνας χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο, το οποίο διαμορφώνεται και διακρίνεται σε 5 ενότητες. Πιο συγκεκριμένα, η πρώτη ενότητα συγκεντρώνει γενικές πληροφορίες για χαρακτηριστικά του κάθε δήμου, η δεύτερη ενότητα ασχολείται με την υφιστάμενη λειτουργία των υπηρεσιών, η τρίτη με τα χαρακτηριστικά του προσωπικού, η τέταρτη με την ύπαρξη ελεγκτικών μηχανισμών σε κάθε δήμο και με ποιο τρόπο βελτιώνουν ή θα μπορούσαν να βελτιώσουν τη λειτουργία

του κάθε δήμου σε περίπτωση που αυτά δεν υπάρχουν και τέλος, η πέμπτη ενότητα ασχολείται με την διοικητική και οικονομική διαχείριση.

4.2. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟΙ ΑΞΟΝΕΣ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από πέντε ερευνητικούς άξονες.

Ο πρώτος άξονας αφορά στα **Γενικά στοιχεία**. Η κατηγορία ερωτήσεων που αφορά στα γενικά στοιχεία έχει σκοπό την ανάδειξη της δυναμικότητας κάθε δήμου σε πληθυσμό και σε υπηρετούν προσωπικό. Έτσι, θα μπορεί να αναλυθεί η έλλειψη ή όχι συστηματικής οργάνωσης και διοίκησης και συστημάτων ελέγχου ακόμα και σε δήμους με μεγάλη δυναμικότητα.

Ο δεύτερος άξονας αφορά στις **Υπηρεσίες**. Η ομάδα ερωτήσεων που αφορά στις **υπηρεσίες** προέκυψε από την εξέταση που θελήσαμε να κάνουμε στην ύπαρξη οργανωτικής δομής και λειτουργίας κάθε δήμου και κατά πόσο αυτές λειτουργούν ορθά μέσα στα πλαίσια που ορίζει η υπάρχουσα νομοθεσία. Συγκεκριμένα εξετάζεται η ύπαρξη ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος (Ο.Π.Σ.) και μηχανογραφημένων υπηρεσιών, η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος πριν τον Ν 3852/2010 και η λειτουργία του γραφείου προμηθειών. Οι λόγοι που γίνεται αναφορά στα δύο τελευταία είναι οι εξής: α) σε περίπτωση που δεν εφαρμόζεται διπλογραφικό σύστημα από όλους ή από μερικούς συνενωμένους δήμους, η διαδικασία απογραφής και αναγνώρισης της κάθε οικονομικής κατάστασης θα καταστεί αρκετά δύσκολη και β) για να λειτουργήσει ένας δήμος ορθά και να παρέχει τις κατάλληλες υπηρεσίες δεν απαιτείται μονάχα η εξυπηρέτηση του πολίτη (διοικητικά) από κάθε υπάλληλο αλλά και από την ορθή ύπαρξη συστήματος προμηθειών, ώστε να πραγματοποιούνται καλύτερα οι στόχοι που έχει θέσει ο κάθε δήμος και έχει καταγράψει στον προϋπολογισμό του. Εξαιτίας του ότι ο τομέας αυτός σύμφωνα με τον επιθεωρητή της Δημόσιας Διοίκησης (2010) και το Ελεγκτικό Συνέδριο (2007) πλήττεται ιδιαίτερα, θέλουμε να εξετάσουμε αν μετά την εφαρμογή του Ν 3852/2010 έχει βελτιωθεί σε μικρό, μεγάλο βαθμό ή καθόλου.

Ο τρίτος άξονας αφορά στο **Προσωπικό**. Βασική παράμετρος για την σωστή λειτουργία κάθε οργανισμού αποτελεί η ύπαρξη του κατάλληλου προσωπικού το οποίο θα είναι άρτια καταρτισμένο και εκπαιδευμένο. Επίσης, βασικό μέλημα της διοίκησης είναι η αποδοχή παρατηρήσεων και υποδείξεων από το προσωπικό για να αποφευχθεί η υιοθέτηση ενεργειών που είναι ενάντια στο συμφέρον διαβίωσης κάθε οργανισμού.

Γενικά η σχέση ανάμεσα σε διοίκηση και προσωπικό πρέπει να είναι αμοιβαία ώστε να διασφαλίζονται και να υιοθετούνται οι απαραίτητοι κανόνες και ο οργανισμός να καταστεί βιώσιμος και αποτελεσματικός.

Ο τέταρτος άξονας αφορά στον **Έλεγχο**. Η τήρηση συγκεκριμένων θεσμοθετημένων κανόνων και λειτουργιών από τους Ο.Τ.Α. έχει ως συνέπεια να μην είναι εφικτό ένα αποτελεσματικό σχέδιο δράσης. Εξάλλου αυτό αποτελεί και μία από τις βασικές διαφορές σε σχέση με τον ιδιωτικό τομέα. Ακόμα όμως και με την ύπαρξη των συγκεκριμένων κανόνων έχει παρατηρηθεί, κυρίως από τους εξωτερικούς ελεγκτές των Ο.Τ.Α. (Ελεγκτικό συνέδριο, 2007; Επιθεωρητής Δημοσίας Διοίκησης 2010), ότι δεν τηρούνται όπως ακριβώς προστάζει ο νόμος, αλλά σημειώνονται παρατυπίες. Η ομάδα ερωτήσεων που αφορά στον έλεγχο επιλέχθηκε με σκοπό την καταγραφή των τυχόν υπαρχόντων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, για να γίνει κατανοητό πώς αντιλαμβάνεται το προσωπικό την συγκεκριμένη έννοια, πώς λειτουργούν οι υπηρεσίες και κυρίως η οικονομική και διοικητική διαχείριση με τα υπάρχοντα συστήματα ελέγχου (κυρίως εξωτερικά) .

Ο πέμπτος άξονας αφορά στη **Διοίκηση και Διαχείριση**. Η ομάδα ερωτήσεων που αφορά στη διοίκηση και στη διαχείριση αποσκοπεί στην περιγραφή της λειτουργίας της διοίκησης σε σχέση με το υπάρχον θεσμοθετημένο πλαίσιο που λειτουργεί η Τοπική Αυτοδιοίκηση και η διερεύνηση της εφαρμογής των κανόνων της μέσω στόχων που υπάρχουν στον Ν.3230/2004 (Φ.Ε.Κ. 244/Α/11-2-2004, Καθιέρωση συστήματος διοίκησης μέσω στόχων μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις).

4.3. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Στην παρούσα έρευνα, η συλλογή των πρωτογενών στοιχείων έγινε μέσω ερωτηματολογίου αποτελούμενου από 41 ερωτήσεις, όπως αυτό παρουσιάζεται στο παράρτημα. Το ερωτηματολόγιο περιέχει μόνο ερωτήσεις κλειστού τύπου – όπου οι συμμετέχοντες καλούνται να επιλέξουν από ήδη υπάρχουσες απαντήσεις. Ανοικτού τύπου ερωτήσεις – όπου οι συμμετέχοντες συμπληρώνουν τις απαντήσεις κατά το δοκούν, συνειδητά αποφεύχθηκαν κυρίως λόγω οικονομίας χρόνου συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου. Ο βασικός λόγος που επιλέχθηκαν οι ερωτήσεις κλειστού τύπου ήταν για τη διευκόλυνση της ανάλυσης και επεξεργασίας των αποτελεσμάτων. Κατά τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου δεν προέκυψαν περιπτώσεις παρανόησης ή

λανθασμένης συμπλήρωσης των απαιτούμενων στοιχείων. Δεν παρουσιάστηκε κανένα πρόβλημα κατά τη συμπλήρωση των απαντήσεων στις ερωτήσεις, οπότε δεν χρειάστηκε καμία διόρθωση ή επέκταση του ερωτηματολογίου.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στο ερωτηματολόγιο υπάρχουν μόνο ερωτήσεις «κλειστού τύπου» όπου οι ερωτώμενοι καλούνται να διαλέξουν από προεπιλεγμένες απαντήσεις. Το ερωτηματολόγιο περιέχει ερωτήσεις απογραφικού χαρακτήρα, ερωτήσεις ναι / όχι και ερωτήσεις πολλαπλών επιλογών. Οι ερωτήσεις 1, 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 18, 19, 20, 21 και 22 του ερωτηματολογίου αποτελούνται από ερωτήματα πολλαπλής επιλογής. Οι ερωτήσεις 2, 6, 14, 23, 30, 31 και 32 είναι τύπου ΝΑΙ/ ΟΧΙ και αντιστοιχούνται σε διχοτομικές κατηγορικές μεταβλητές ενώ οι ερωτήσεις 4, 15, 16, 17, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40 και 41 προκύπτουν από πενταβάθμιες κλίμακες Likert απλής επιλογής όπου η διαβάθμιση των απαντήσεων έχει ως εξής: Καθόλου = 0, Λίγο = 1, Καλά = 2, Πολύ καλά = 3 και Άριστα = 4.

Όσον αφορά στη συλλογή των δεδομένων δεν κρίθηκε απαραίτητο να δοθούν διευκρινήσεις κατά τη διάρκεια της συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου. Οι ερωτήσεις –με τον τρόπο που τέθηκαν– ήταν εύκολο για τους συμμετέχοντες, χωρίς κάποια εκτενή επεξήγηση, να τις απαντήσουν. Μετά την συγκέντρωση των ερωτηματολογίων έγινε έλεγχος ως προς την πληρότητα και εγκυρότητα τους. Στην έρευνα συμπεριλαμβάνονται τα ερωτηματολόγια που συμπληρώθηκαν σωστά.

4.4. ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Ως μεθοδολογικό εργαλείο για τον προσδιορισμό της κατάστασης που επικρατεί στους Ο.Τ.Α. Α' βαθμού όσον αφορά σε θέματα προσωπικού, οργανωτικής και διοικητικής πλευράς και θέματα ελεγκτικής επιλέχθηκε το ερωτηματολόγιο.

Για την αξιολόγηση της οικονομικής αυτοδυναμίας και ικανότητας των δήμων δόθηκαν συγκριτικά στοιχεία μέσω της Ε.Ε.Τ.Α.Α., για τα έτη 2011 και 2012. Τα στοιχεία αυτά αφορούν κυρίως τα μηνιαία οικονομικά δελτία που στέλνουν ανά μήνα οι δήμοι στο Υπουργείο Εσωτερικών μέσω του portal που διατηρεί η Ε.Ε.Τ.Α.Α. και που θεσπίζονται βάσει της υπ' αριθμόν 2/61968/0094/17-9-2010 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.

Προκειμένου να γίνει η συγκριτική παρουσίαση χρησιμοποιήθηκαν αριθμοδείκτες απόδοσης και αποτελεσματικότητας όπως αυτοί ορίζονται από το Ν.3230/2004. Εξαιτίας της ανυπαρξίας στοιχείων για ολόκληρο το οικονομικό έτος του 2012, η σύγκριση γίνεται βάσει στοιχείων του μήνα Φεβρουαρίου για τα έτη 2011 και 2012 αντίστοιχα.

Η έρευνα διεξήχθη από τις αρχές του Φεβρουαρίου 2012 μέχρι και τα τέλη Μαρτίου 2012. Τα ερωτηματολόγια εστάλησαν σε όλους τους δήμους της Ελλάδος (325) μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email). Τα προσωπικά e-mail των στελεχών δόθηκαν από την Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης (Ε.Ε.Τ.Α.Α.). Συνολικά ελήφθησαν από τους παραλήπτες τα 273 και συμπληρώθηκαν επαρκώς και ορθά τα 61 τα οποία συμπεριέλαβα στην έρευνα. Σημειώνεται ότι το ερωτηματολόγιο απευθυνόταν κυρίως σε στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών. Η επιλογή αυτή οφείλεται στην καίρια θέση που καταλαμβάνει η οικονομική υπηρεσία κάθε δήμου καθώς αποτελεί το κέντρο λειτουργιών του.

Η τεχνική δειγματοληψίας που επιλέχθηκε για τη συγκεκριμένη έρευνα είναι η απογραφική έναντι της δειγματοληπτικής. Η απογραφή απαιτεί την καταγραφή των χαρακτηριστικών ιδιοτήτων όλων των μονάδων του εκάστοτε ερευνώμενου πληθυσμού. Αντίθετα, οι δειγματοληπτικές έρευνες αποτελούν στατιστικές εργασίες, στις οποίες η συλλογή των δεδομένων περιορίζεται σε ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα του ερευνώμενου πληθυσμού. Η στατιστική πληροφόρηση που αφορά στα χαρακτηριστικά ολόκληρου του πληθυσμού προκύπτουν κατόπιν επεξεργασίας και αξιολόγησης του εν λόγω δείγματος, που γίνεται με ειδικές στατιστικές μεθόδους. Οι απογραφές έχουν σημαντικά πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα. Δεν υπόκεινται σε δειγματοληπτικό σφάλμα, δίνουν την δυνατότητα παραγωγής στατιστικών δεδομένων σε μεγάλη θεματική και γεωγραφική ανάλυση και αποτελούν τη βάση για τη διενέργεια άλλων στατιστικών ερευνών, καθώς από την πλήρη καταγραφή των μονάδων ενός πληθυσμού δημιουργούμε δειγματοληπτικό πλαίσιο για τον πληθυσμό αυτό. Στα μειονεκτήματα της απογραφής επισημαίνουμε τον μεγάλο χρόνο για την προετοιμασία και διεξαγωγή της ως και το υψηλό κόστος που απαιτεί.

Στον παρακάτω πίνακα δίνεται το ποσοστό ανταπόκρισης (πλήρεις απαντήσεις στο ερωτηματολόγιο μας) των δήμων ανά περιφέρεια.

Πίνακας 1: Ποσοστό ανταπόκρισης των Δήμων στην Έρευνα μας

Περιφέρειες	Πλήθος Δήμων	Δήμοι που ανταποκρίθηκαν	Ποσοστό ανταπόκρισης
Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης	22	7	32%
Κεντρικής Μακεδονίας	38	5	13%
Δυτικής Μακεδονίας	12	4	33%
Ηπείρου	18	4	22%
Θεσσαλίας	25	8	32%
Στερεάς Ελλάδας	24	2	8%
Ιονίων Νήσων	7	0	0%
Δυτικής Ελλάδας	19	2	11%
Πελοποννήσου	26	5	19%
Βορείου Αιγαίου	9	2	22%
Νοτίου Αιγαίου	35	4	11%
Κρήτης	24	6	25%
Αττικής	66	12	18%
Σύνολο	325	61	19%

Πηγή: Ερωτηματολόγια έρευνας, επεξεργασία ίδια

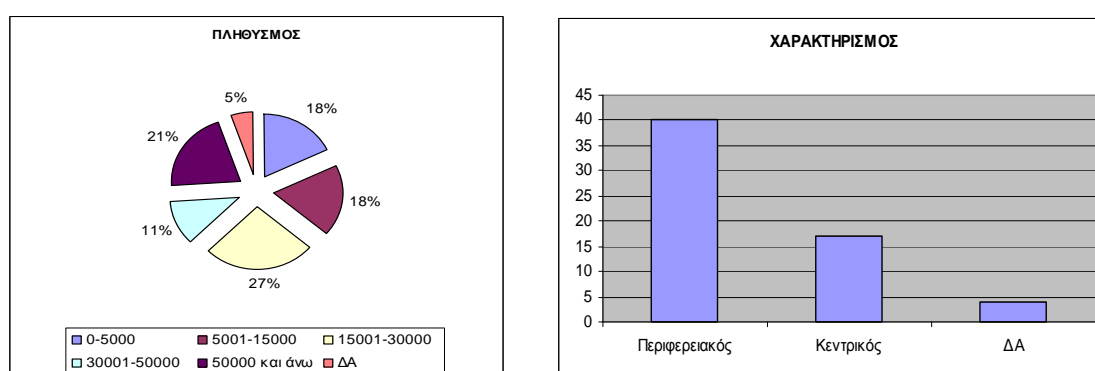
Αν και το συνολικό ποσοστό ανταπόκρισης δεν είναι μικρό, εντούτοις, η ανά περιφέρεια κάλυψη δεν συνάδει με κάποιο από τα γνωστά δειγματοληπτικά σχέδια της Στατιστικής και επομένως η ανάλυσή μας δεν μπορεί να γενικευθεί. Δεν εφαρμόζουμε δηλαδή επαγωγική στατιστική συμπερασματολογία. Εντούτοις, η περιγραφή του δείγματός μας μπορεί να είναι χρήσιμο εργαλείο ως πιλοτική έρευνα επόμενης στατιστικά θεμελιωμένης με επαγωγικά κριτήρια.

5.ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

5.1. ΓΕΝΙΚΑ

Στο ερωτηματολόγιο απάντησαν 61 δήμοι εκ των οποίων το μεγαλύτερο ποσοστό αντιστοιχεί σε περιφερειακούς, με πληθυσμό έως 30.000 κατοίκων(συνολικό ποσοστό 62,30%). Αξιόλογο είναι και το ποσοστό ύπαρξης δήμων που κατατάσσονται ως κεντρικοί με κατοίκους άνω των 50.000 (συγκεκριμένα με 21,31%).

Διάγραμμα 1 και 2: Πληθυσμός και χαρακτηρισμός δήμου (ερωτήσεις 1 και 2)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας, επεξεργασία ιδία.

Το δείγμα αυτό θεωρείται αντιπροσωπευτικό του συνολικού καθώς τα προσωρινά αποτελέσματα που προέκυψαν από την απογραφή του 2011 στον μόνιμο πληθυσμό ανέδειξαν τη σημερινή διάρθρωση της Γ.Α. Πιο συγκεκριμένα, το ποσοστό του συνολικού αριθμού των δήμων των οποίων οι κάτοικοι είναι μέχρι 50.000 κατατάσσονται στο 80% ενώ μόλις το 20% κατέχει πληθυσμό άνω των 50.000 (Ε.Ε.Τ.Α.Α., Αποτελέσματα απογραφής πληθυσμού 2011)

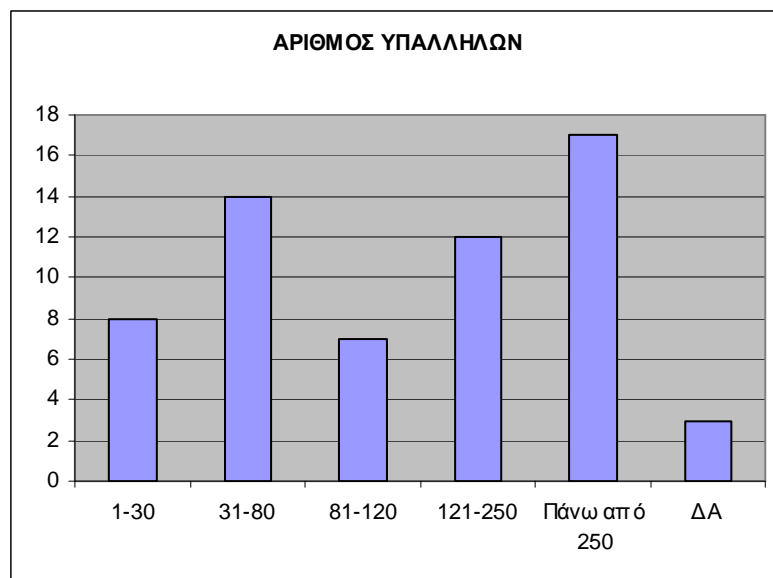
5.2. ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ

Το ανθρώπινο δυναμικό αποτελεί έναν σημαντικό παράγοντα για την οργανωτική και λειτουργική αποτελεσματικότητα κάθε Ο.Τ.Α. Αυτό συμβαίνει γιατί λειτουργεί ως μέσο υλοποίησης και διεκπεραίωσης των αποφάσεων των τοπικών αρχών, με γνώμονα το δημόσιο συμφέρον. Τα κυριότερα ζητήματα που αφορούν στο προσωπικό είναι οι διαδικασίες των προσλήψεων, οι ανάγκες για κατάλληλη στελέχωση, γενικά θέματα ανάπτυξης, συνθήκες εργασίας, εργασιακές σχέσεις και η σωστή κατανομή του.

5.2.1. ΓΕΝΙΚΑ

Από τους 61 δήμους, οι 17 απασχολούν υπαλλήλους όλων των εκπαιδευτικών βαθμίδων και σχέσεων εργασίας άνω των 250 ατόμων, ενώ μόλις οι 21 απασχολούν υπαλλήλους μέχρι 80 ατόμων .

Διάγραμμα 3: αριθμός εργαζομένων σε δήμους (ερώτηση 3)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας, επεξεργασία ίδια.

Από τη μία, το πρώτο φαινόμενο παρατηρείται κυρίως σε δήμους οι οποίοι χαρακτηρίζονται κεντρικοί ενώ η δεύτερη περίπτωση αναφέρεται σε περιφερειακούς δήμους. Βεβαίως, υπάρχει και το φαινόμενο, περιφερειακός δήμος να απασχολεί υπαλλήλους άνω των 250 ατόμων αλλά αυτό οφείλεται κυρίως στην ιδιομορφία του κάθε δήμου και στις ανάγκες που καλείται να εξυπηρετήσει. Για παράδειγμα, όταν ένας δήμος είναι ορεινός ή καταλαμβάνει μεγάλη γεωγραφική έκταση τότε οι ανάγκες για τεχνικό προσωπικό και εξωτερικά συνεργεία είναι περισσότερες, ώστε η ανταπόκριση στους δημότες να είναι άμεση.

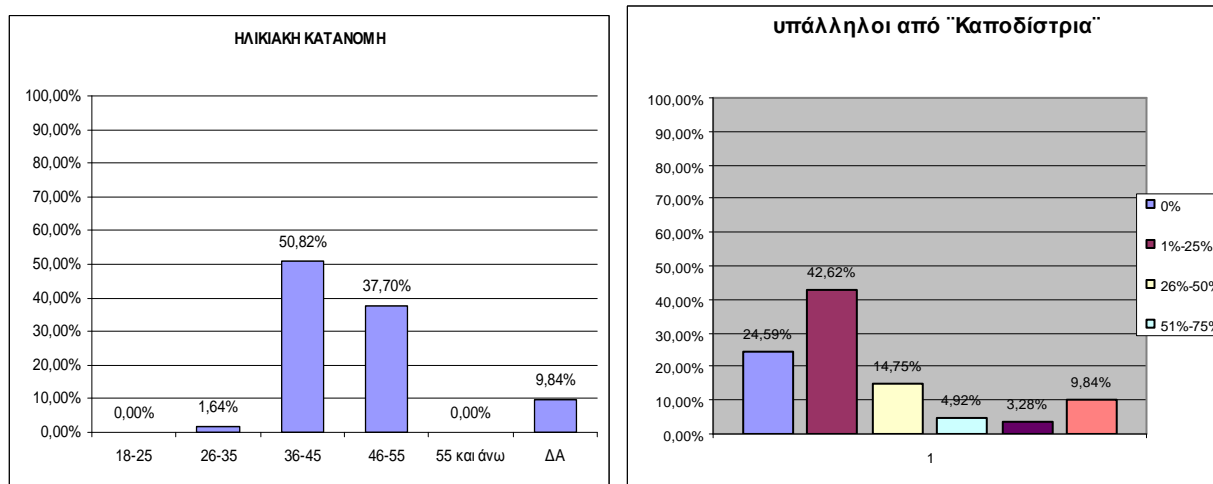
Η βασική ηλικιακή κατηγορία στην οποία ανήκουν οι υπάλληλοι των εξεταζόμενων δήμων κυμαίνεται από 36-45 ετών σε ποσοστό σχεδόν 51%, ενώ ακολουθεί η κατηγορία των 46-55 ετών με ποσοστό 37,70%.

Ακόμα, υπάρχει ένα ποσοστό άνω του 20% που προέρχεται από τις πρώην κοινότητες, δηλαδή πριν από την διοικητική μεταρρύθμιση του "Ι.Καποδίστρια", που

καταλαμβάνει συνολικό αριθμό υπαλλήλων άνω του 26%. Παράλληλα, σημαντική είναι η παρατήρηση ότι σε ένα σημαντικό ποσοστό (σχεδόν 25%) των ερευνηθέντων δήμων, υπάλληλοι τέτοιας κατηγορίας δεν υφίστανται καθόλου.

Αντίθετα, το συντριπτικό ποσοστό που καταλαμβάνουν είναι από 1-25% των συνολικών εξεταζόμενων δήμων.

Διαγράμματα 4 και 5: Ηλικιακή κατανομή υπαλλήλων και υπάλληλοι προερχόμενοι από πρόγραμμα «Ι.Καποδίστριας» (ερωτ.13 και 14)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας, εξεργασία ίδια.

Η παρατήρηση αυτή διευκρινίζεται καθώς οι υπάλληλοι με τα περισσότερα χρόνια προϋπηρεσίας είναι συνήθως χαμηλής εκπαιδευτικής βαθμίδας. Ειδικότερα, όσον αφορά στο διοικητικό προσωπικό, είτε το μορφωτικό επίπεδό τους είναι χαμηλό (ΔΕ) είτε η διαδικασία πρόσληψης τους δεν είχε πραγματοποιηθεί με νομότυπο τρόπο. Επιπρόσθετα, διατηρούν ακόμα και μετά την αλλαγή του διοικητικού συστήματος της Αυτοδιοίκησης, το κλίμα που υπήρχε από τις πρώην θέσεις τους στις κοινότητες.

Έτσι, μπορεί να έχουν αποκτήσει εμπειρική γνώση αλλά δεν μπορούν να αντεπεξέλθουν στις ανερχόμενες ανάγκες και εξελίξεις της Τ.Α..

Επιπλέον, σύμφωνα με τα δεδομένα η εκπαιδευτική βαθμίδα των υπαλλήλων διαμορφώνεται ως εξής: Από το εξεταζόμενο δείγμα προκύπτει ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των υπαλλήλων ανήκει στην κατηγορία Δ.Ε (με ποσοστό 44%), ενώ η δεύτερη κατηγορία είναι η Υ.Ε. (με ποσοστό 33%). Το υπόλοιπο ποσοστό ανήκει στην

τριτοβάθμια εκπαίδευση, γεγονός που συμβαδίζει με μελέτη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. (2011¹⁹) η οποία επισημαίνει το ελάχιστο ποσοστό εργαζομένων ειδικών θέσεων²⁰. Είναι λοιπόν αντιληπτή η έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών και ο μικρός αριθμός στελεχών της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης.

Σύμφωνα με έκθεση του Ι.Τ.Α. (2008), η σύγχρονη απαίτηση για προσωπικό υψηλής ποιότητας στους φορείς της αυτοδιοίκησης αποτελεί ανάγκη πρώτης προτεραιότητας. Παράλληλα, παρατηρείται απουσία συστηματικής επιμόρφωσης του προσωπικού. Τέλος, τα συστήματα προσλήψεων δεν ακολουθούν συγκεκριμένες ανάγκες προγραμματισμού προκειμένου να εξασφαλίζεται η στελέχωση σύμφωνα με τις ανάγκες σε ειδικότητες και θέσεις εργασίας.

5.2.2. ΥΠΟΚΙΝΗΣΗ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤΡΗΣΗ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ

Από το δείγμα διακρίνεται ότι οι εργαζόμενοι σε ένα μεγάλο ποσοστό (45,90 %) αναγνωρίζουν τους στόχους της υπηρεσίας τους, ενώ ένα συνολικό ποσοστό 16,39% δεν τους γνωρίζει ελάχιστα έως καθόλου.

Το γεγονός αυτό ίσως να οφείλεται στην λανθασμένη κατανομή του προσωπικού σε αντίστοιχες θέσεις.

Συνολικό ποσοστό 32,79% δεν είναι ικανοποιημένο σε ελάχιστο έως μηδενικό βαθμό σχετικά με τον καταμερισμό της εργασίας, ενώ το 42,62% δηλώνει ότι είναι ικανοποιημένο σε επαρκή βαθμό (42,62%).

Παρ' όλα αυτά το προσωπικό αντιλαμβάνεται τις υπάρχουσες ανάγκες, τις τοπικές υποθέσεις και τα καθήκοντα που πρέπει να διεκπεραιωθούν άμεσα, προσπαθώντας να ανταποκριθεί άμεσα στις προσδοκίες των πολιτών σε ικανοποιητικό βαθμό (ποσοστό 86,89%) .

¹⁹ Σύμφωνα με την μελέτη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. (2011) η διάρθρωση των εργαζομένων στην τοπική Αυτοδιοίκηση ανά επίπεδο εκπαίδευσης έχει ως εξής : ΔΕ 50%, ΥΕ 27%, ΠΕ 15% και ΤΕ 7%

²⁰ Οι εργαζόμενοι ειδικών θέσεων προσδιορίζονται μόλις σε ποσοστό 2%, ενώ αντίθετα το μόνιμο προσωπικό ανέρχεται σε 78%, το έκτακτο προσωπικό ορισμένου χρόνου σε 16%, και οι εργαζόμενοι αορίστου χρόνου σε 20% (Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., 2011).

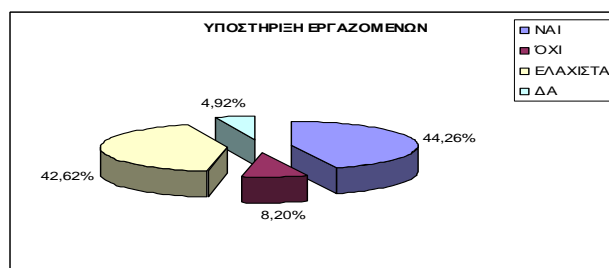
Διαγράμματα 6 και 7 : Καταμερισμός αρμοδιοτήτων και αναγνώριση στόχων οργανισμού από εργαζόμενους (ερωτήσεις 16 και 15)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας, επεξεργασία ίδια.

Ωστόσο, η σχέση αιρετής διοίκησης και προσωπικού δεν είναι αμφίροπη. Σε θέματα που προκύπτουν σε προσωπικό αλλά και λειτουργικό επίπεδο του οργανισμού, οι υπάλληλοι δεν υποστηρίζονται στον βαθμό που θα έπρεπε, ώστε να εξασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να δημιουργούνται φαινόμενα συγκρούσεων και τριβών. Συγκεκριμένα, σε συνολικό ποσοστό 50,82% οι υπάλληλοι υποστηρίζονται ελάχιστα έως καθόλου, ενώ το 44% δηλώνει ότι υποστηρίζεται.

Διάγραμμα 8: Βαθμός υποστήριξης εργαζομένων από την διοίκηση (ερωτ.20)



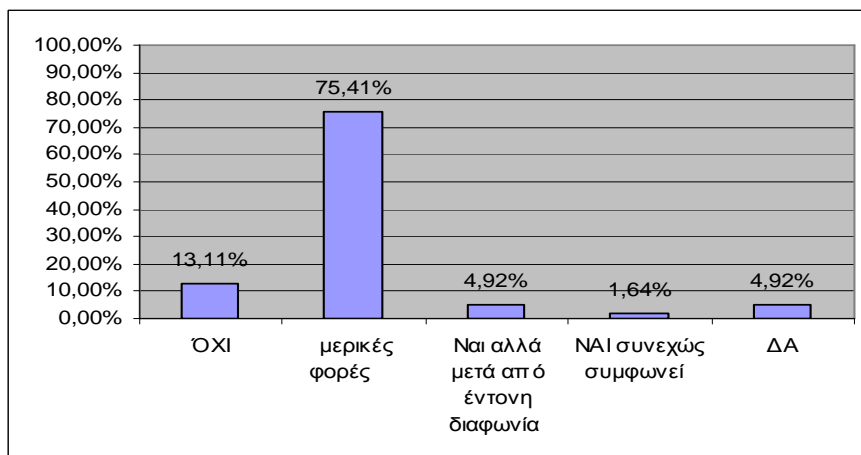
Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Ακόμα, σε θέματα που ανακύπτουν από τις διαδικασίες της λειτουργίας του οργανισμού η αιρετή διοίκηση δεν φαίνεται να δίνει την απαραίτητη προσοχή σε παρατηρήσεις και ενδείξεις του προσωπικού.

Συγκεκριμένα ποσοστό 75,41% δηλώνει ότι η διοίκηση δίνει προσοχή στις ενδείξεις του προσωπικού μερικές φορές, ενώ το 13% δηλώνει ότι δεν δίδεται καθόλου προσοχή.

Αξιοσημείωτη είναι και η ύπαρξη ενός μικρού ποσοστού (5%) σύμφωνα με το οποίο θα δοθεί η απαραίτητη προσοχή, αλλά έπειτα από έντονη διαφωνία.

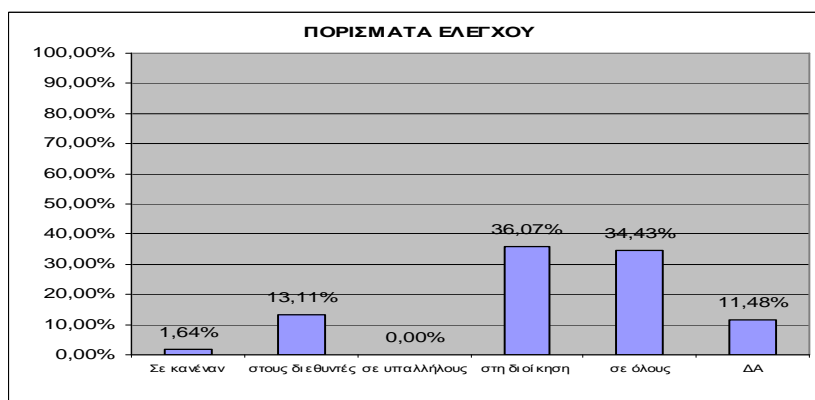
Διάγραμμα 9: Προσοχή διοίκησης σε ενδείξεις και παρατηρήσεις του προσωπικού.



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Ακόμα, τα πορίσματα ελέγχων και ειδικά των ορκωτών ελεγκτών παρουσιάζονται μονάχα στην διοίκηση (ποσοστά 36% και 13% αντίστοιχα). Μόλις το 34,43% δηλώνει ότι τα αποτελέσματα ελέγχων παρουσιάζονται σε όλους, ενισχύοντας έτσι την σωστή λειτουργία τους .

Διάγραμμα 10: Παρουσίαση πορισμάτων ελέγχου.



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 163 του Ν.3463/2006 η παρουσίαση των αποτελεσμάτων των ελέγχων και των ισολογισμών πραγματοποιείται σε ειδική συνεδρίαση του Δημοτικού Συμβουλίου.

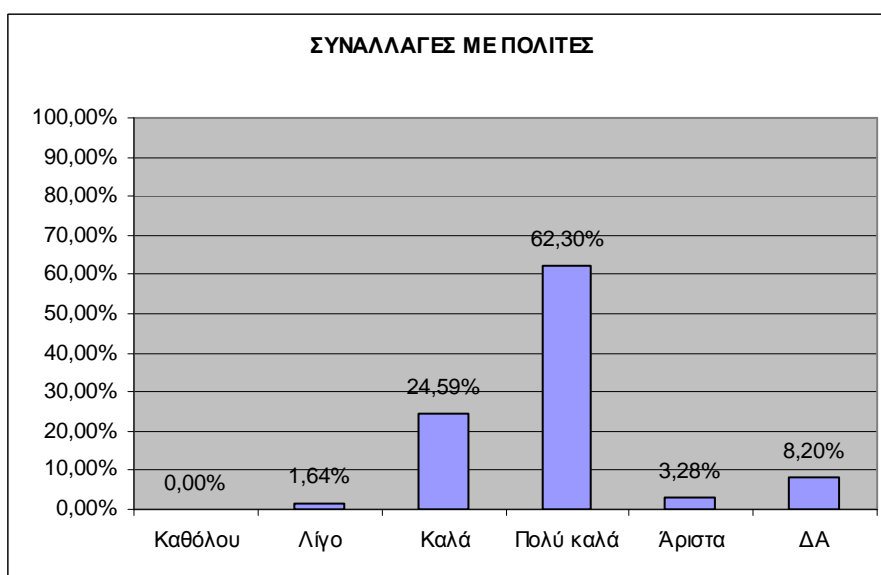
Παρ' όλα αυτά, υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες οι υπάλληλοι, πολλές φορές της οικονομικής υπηρεσίας, δεν ενημερώνονται από τους προϊσταμένους και τους διευθυντές τους για τα αποτελέσματα αυτά, εκτός και αν αυτό ζητηθεί.

Συνεπώς, ο έλεγχος δεν μπορεί να είναι αποτελεσματικός και να έχει άμεση επίδραση στην ορθολογικότερη διαχείριση και βελτίωση των πράξεων των υπαλλήλων, ώστε να συμβάλλουν στην καλύτερη εξυπηρέτηση και στην προάσπιση των τοπικών συμφερόντων.

5.2.3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ

Παρ' όλες τις δυσκολίες και τις τριβές που μπορεί να αντιμετωπίζει το προσωπικό, οι προσπάθειες για την μέγιστη και καλύτερη εξυπηρέτηση του δημότη είναι σε ικανοποιητικά επίπεδα. Συγκεκριμένα το 62,30% χαρακτηρίζει την ανταπόκρισή του απέναντι στις ανάγκες των πολιτών πολύ καλή, ενώ μόλις το 1,64% την χαρακτηρίζει ελάχιστη.

Διάγραμμα 11: Επαρκής ανταπόκριση των υπαλλήλων στις ανάγκες των δημοτών (ερωτ.17)

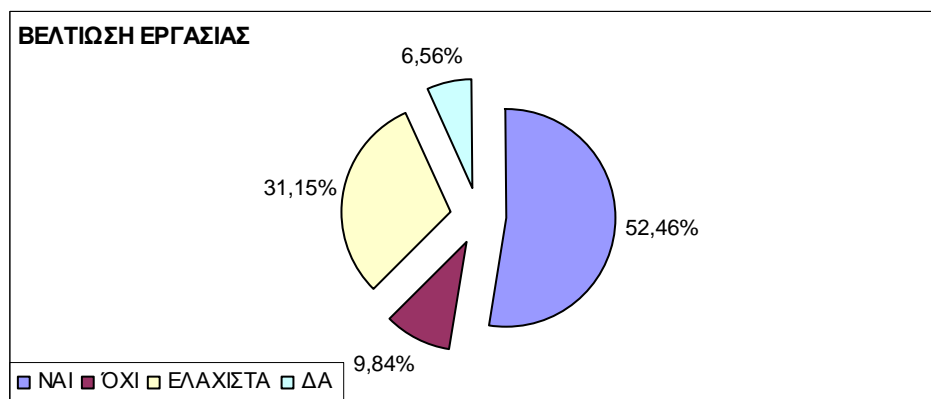


Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Ωστόσο, ο έλεγχος που διενεργείται στις υπηρεσίες τους, τόσο από την διοίκηση όσο και από εξωτερικούς παράγοντες, όπως το ελεγκτικό συνέδριο και τους ορκωτούς λογιστές, συμβάλλει σύμφωνα με τους περισσότερους εργαζομένους στην βελτίωση της διαδικασίας των εργασιών (ποσοστό 52,46%).

Παράλληλα, εκφράζεται και η αντίθετη άποψη ότι ο έλεγχος δεν συμβάλλει ή συμβάλλει ελάχιστα στην αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών με συνολικό ποσοστό 40,98%.

Διάγραμμα 12: Συμβολή ελέγχου στη βελτίωση της εργασίας (ερωτ.19)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

5.3. ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΟΡΘΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ Ο.Τ.Α.

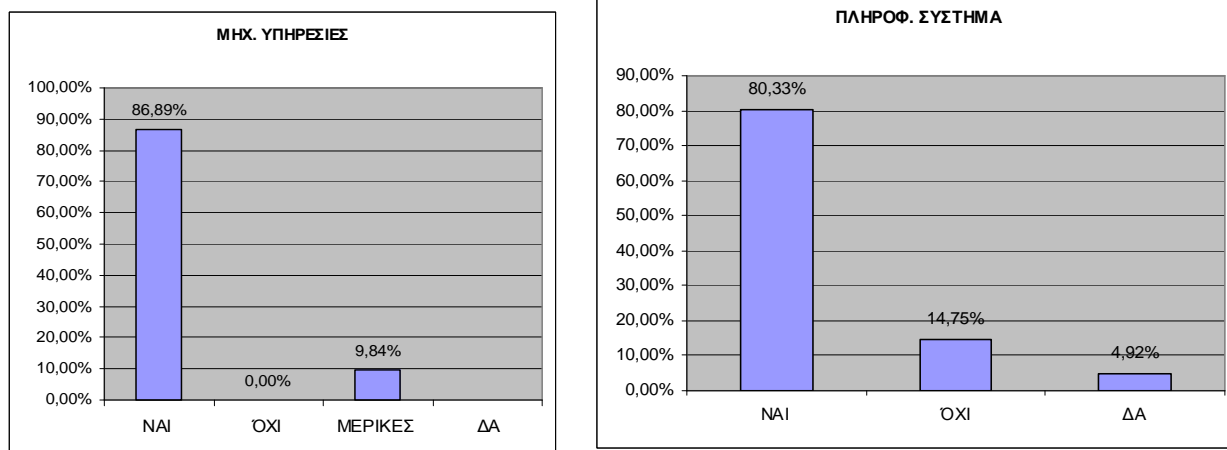
Βασικός παράγοντας για την διαδικασία λήψης αποφάσεων μέσα σε ένα οργανισμό είναι η εισροή πληροφορίας. Ένα Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) διοίκησης στους Ο.Τ.Α. μπορεί να παρέχει πληροφορίες για κάθε επίπεδο διοίκησης. Περιλαμβάνει κυρίως μηχανολογικό εξοπλισμό ή μηχανογραφημένες βάσεις δεδομένων και μοντέλα λήψης αποφάσεων που αξιοποιούν τα πληροφοριακά στοιχεία (Γιαννακόπουλος κ.α.,2003) προσδίδοντας του με αυτό τον τρόπο τον ρόλο του κινητήριου μοχλού για την λήψη αποφάσεων από την διοίκηση.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει την διασύνδεση των επιμέρους λειτουργιών ενός Ο.Τ.Α. με σκοπό την δημιουργία ενός Ο.Π.Σ.

Από το δείγμα μας φαίνεται ότι σχεδόν όλοι οι δήμοι έχουν μηχανογραφικές υπηρεσίες σε ποσοστό 86,89%, εκτός από ένα μικρό μέρος 9,84 % το οποίο δηλώνει ότι δεν υφίσταται σε όλες τις υπηρεσίες τους αλλά μόνο σε ένα μέρος τους.

Ωστόσο το Ο.Π.Σ. λειτουργεί στο 80,33% των δήμων ενώ σε ποσοστό σχεδόν 15% αυτή η δυνατότητα δεν υπάρχει.

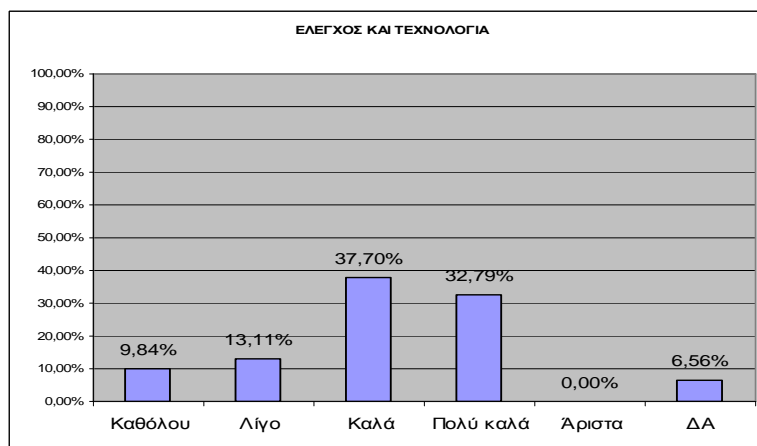
Διαγράμματα 13 και 14: Ύπαρξη μη/νων υπηρεσιών και Ο.Π.Σ. (ερωτ. 5 και 6)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Ακόμα, οι τεχνολογίες πληροφορικής και επικοινωνίας συμβάλλουν στην καλή άσκηση του εποπτικού ρόλου και στην βελτίωση των δυνατοτήτων ελέγχου σε ποσοστό 34,43% ενώ μόλις το 9,84% δεν έχει ανταπόκριση από την εφαρμογή αυτή. Ωστόσο, ένα ποσοστό 37,70% βρίσκει την ύπαρξη συστημάτων ικανοποιητική, αλλά όχι άριστη ή σε πολύ υψηλά επίπεδα.

Διάγραμμα 15: Συμβολή πληροφορικής στην άσκηση εποπτικού ρόλου και στην βελτίωση δυνατοτήτων ελέγχου (ερωτ.24)



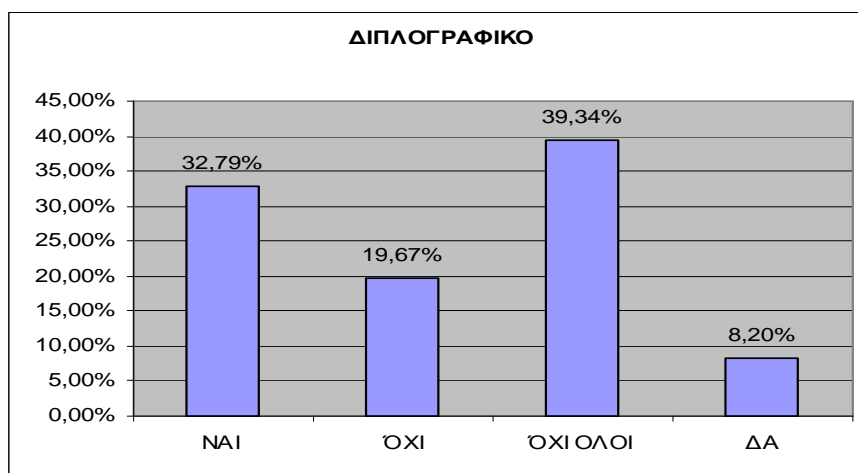
Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Η ύπαρξη διπλογραφικού συστήματος σε όλους τους δήμους και η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων εξυπηρετεί έναν βασικό ρόλο στην διαδικασία λήψης αποφάσεων (Guthrie,1998) και περιλαμβάνουν κυρίως την πιο ακριβή μέτρηση της οικονομικής θέσης και απόδοσης, καθώς και την βελτίωση της λογοδοσίας και της διαφάνειας (Pallot,1997; Ryan,1998).

Επίσης, οι οικονομικές καταστάσεις βοηθούν στην παροχή πληροφοριών σε κάθε ενδιαφερόμενο φορέα έχοντας ως συνέπεια την βελτίωση της υπευθυνότητας γεγονός που μπορεί δυνητικά να οδηγήσει σε ενέργειες οι οποίες δεν θα προσθέσουν επιβαρύνσεις για το μέλλον των δημοτών (Chan,2003).

Από το δείγμα μας, προκύπτει ότι μόλις το 32,79% των νέων δήμων κατείχαν και εφαρμόζαν διπλογραφικό σύστημα, ενώ σε ποσοστό 39,34% του δείγματος δεν το εφαρμόζαν όλοι. Ακόμα, σε ποσοστό σχεδόν 20% των δήμων δεν υπήρχε καθόλου δεδουλευμένη λογιστική.

Διάγραμμα 16: Ύπαρξη διπλογραφικού συστήματος(ερωτ.7)

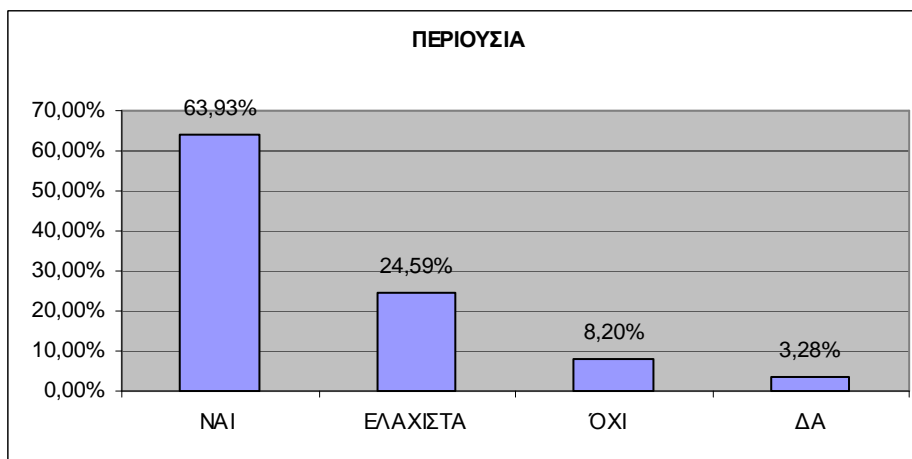


Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Σύμφωνα με την νέα διοικητική μεταρρύθμιση όλοι οι νέοι δήμοι είναι υποχρεωμένοι να τηρούν διπλογραφικό σύστημα σε συνδυασμό με την αναλυτική λογιστική. Ωστόσο, κάτι τέτοιο είναι δύσκολο να εφαρμοστεί στην πράξη, ειδικά για το έτος 2011 κατά το οποίο έπρεπε να ξεκινήσει νέα καταμέτρηση υποχρεώσεων και κατοχής περιουσίας με την μορφή απογραφής, ώστε να ξεκινήσει το λογιστικό σύστημα να λειτουργεί αποδοτικά. Ακόμα και η καταγραφή της πάγιας δημοτικής περιουσίας

είναι εξαιρετικά περίπλοκη διαδικασία καθώς ένα ποσοστό των δήμων (στο δείγμα μας συνολικά το 32,79%) γνωρίζει ελάχιστα έως καθόλου την περιουσιακή του κατάσταση. Παρ' όλα αυτά, υπήρχαν δήμοι οι οποίοι γνώριζαν επακριβώς την πάγια περιουσιακή τους κατάσταση σε ποσοστό άνω του 60%.

Διάγραμμα 17: Γνώση πάγιας περιουσιακής κατάστασης (ερωτ.8)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Ένας από τους βασικούς κρίκους για τη σωστή λειτουργία ενός Ο.Τ.Α. είναι το γραφείο προμηθειών. Αυτό θα του διασφαλίσει την απόκτηση των βασικών αγαθών που απαιτούνται για την ολοκλήρωση αναγκαίων λειτουργιών του.

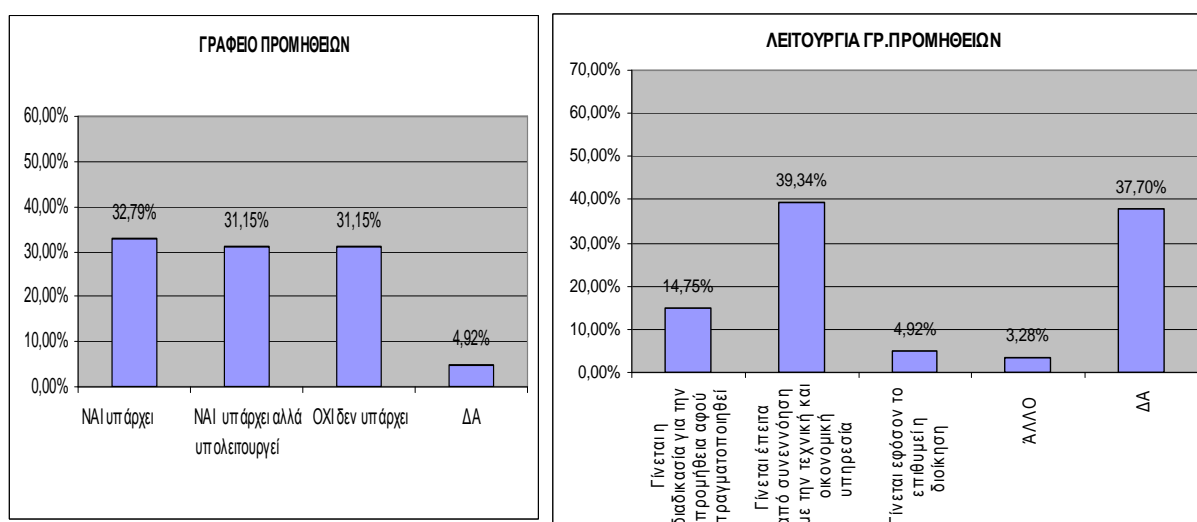
Πιο συγκεκριμένα, μεριμνά για την εξασφάλιση των απαραίτητων προμηθειών έπειτα από την συλλογή προσφορών για κάθε προμήθεια, παράλληλα την επιλογή της πιο οικονομικής αλλά και χρήσιμης σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία (Π.Δ. 28/1980 ή Ε.Κ.Π.Ο.Τ.Α). Στην ουσία εμπλέκεται ως εποπτεύουσα υπηρεσία στις αποθήκες και παρακολουθεί την ποιότητα και ποσότητα των λαμβανομένων υλικών σύμφωνα με τα συμφωνητικά που έχουν υπογραφεί με τους προμηθευτές. Οργανώνει τις παραγγελίες, νέες και υφιστάμενες, μέσω ενός συστήματος παρακολούθησης αποθεμάτων (Καραγιάνης,2002). Έτσι, θα πρέπει για την σωστή λειτουργία του, να υπάρχει σωστή συνεννόηση με την τεχνική αλλά και οικονομική υπηρεσία του κάθε δήμου.

Εντούτοις, από το δείγμα μας προκύπτει ότι μόλις σε ποσοστό 32,79% υπάρχει οργανωμένο γραφείο προμηθειών, ενώ σε ποσοστό 31,15 % δεν υπάρχει καθόλου.

Υφίσταται και ένα ποσοστό 32,15% σύμφωνα με το οποίο υπάρχει γραφείο προμηθειών αλλά δεν τηρεί τις κατάλληλες προϋποθέσεις ώστε να λειτουργήσει σωστά.

Στις δύο τελευταίες περιπτώσεις, οι διαδικασίες για τις προμήθειες διενεργούνται αφού πραγματοποιηθεί η προμήθεια (14,75%) ή εφόσον και όποτε το επιθυμεί η αιρετή διοίκηση (4,92%). Συνήθως σε περίπτωση μη ύπαρξης γραφείου προμηθειών ή υπολειτουργίας του, η διαδικασία κινείται από τις οικονομικές και τεχνικές υπηρεσίες των δήμων. Πάντως είναι αξιοσημείωτο ότι το 37,70% των ερωτηθέντων δήμων δεν απάντησαν σε αυτή την ερώτηση, δημιουργώντας με αυτή την κίνηση ερωτήματα για το πόσο νόμιμες είναι οι διαδικασίες.

Διαγράμματα 18 και 19: Ύπαρξη και λειτουργία γραφείου προμηθειών



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

5.4. ΕΛΕΓΧΟΣ

5.4.1. ΓΕΝΙΚΑ

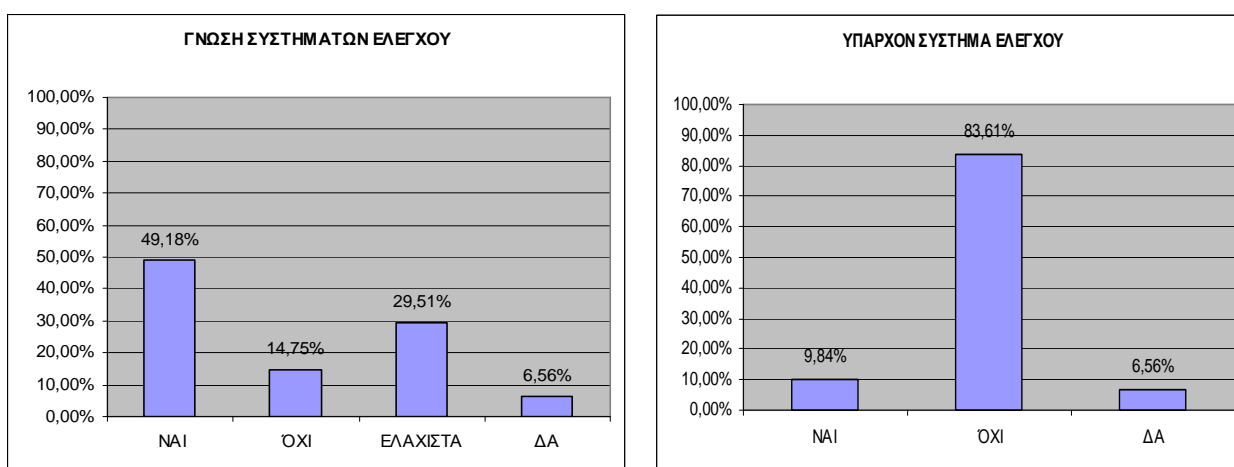
Η τήρηση θεσμοθετημένων κανόνων και λειτουργιών στις υπηρεσίες του δημοσίου τομέα, συνεπώς και στους Ο.Τ.Α., αποτελούν ένα πολύ περιοριστικό πλαίσιο δράσεων. Οι Ο.Τ.Α. εξ' ορισμού δεν μπορούν να έχουν την απόλυτη ευελιξία και την προσαρμοστικότητα των ιδιωτικών οργανώσεων καθώς προκειμένου να διασφαλισθεί ο έλεγχος και να αποφευχθεί η αυθαιρεσία στην άσκηση της εξουσίας, υπάγονται σε μία

σειρά περιορισμών όπως νομικοί, πολιτικοί, οικονομικοί και τεχνικοί (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης,2010).

Υπό αυτές τις συνθήκες είναι επιτακτική η ύπαρξη συστημάτων ελέγχου και ιδιαίτερα εσωτερικού, για την προάσπιση της νομιμότητας και της διαφάνειας της δράσης της τοπικής αρχής.

Στο δείγμα μας, μόλις το 49,18% γνωρίζει για τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, ενώ ένα συνολικό ποσοστό της τάξεως του 44,29% γνωρίζει ελάχιστα έως καθόλου για την ύπαρξη τέτοιων είδους συστημάτων.

Διαγράμματα 20 και 21: Γνώση και ύπαρξη συστημάτων ελέγχου (ερωτ.22 και 23)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Η συντριπτική πλειοψηφία του δείγματος με ποσοστό 83,61% δεν εφαρμόζει σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ενώ μόλις ένα 9,84% το εφαρμόζει.

5.4.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ

Α. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ (ΕΡΩΤ. 11,12,27,29,30,31,32)

Η διοικητική διαχείριση είναι υπεύθυνη για την συλλογή, επεξεργασία, αποθήκευση και διανομή πληροφορίας, κυρίως μέσω εργαλείων πληροφοριακής διοίκησης και συστημάτων πληροφοριών²¹ , στα ανώτερα διοικητικά στελέχη , ώστε να μπορούν να εκτελέσουν εργασίες ή άλλους ρόλους εκτός οργανισμού.

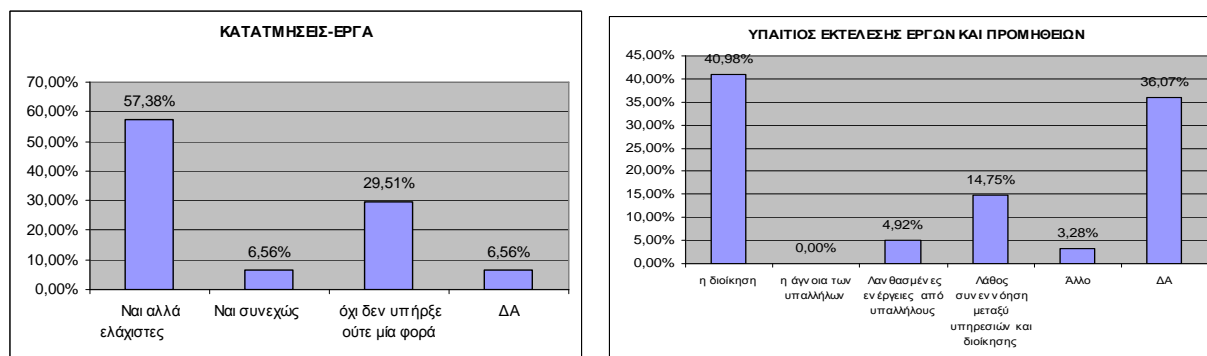
²¹ Όπως ενημέρωση βιβλίων και συστημάτων κοστολόγησης, έλεγχο λειτουργιών και γενικές λειτουργίες γραφείου.

Επίσης, περιλαμβάνει τις διαδικασίες που απαιτούνται ώστε να συλλεχθούν, να διαχειριστούν, να διατηρηθούν και να ανακτηθούν πληροφορίες οι οποίες χρησιμοποιούνται σε έναν οργανισμό (Ferreira et al.,2009).

Παράλληλα, η ορθή και κατάλληλη εφαρμογή συστημάτων εσωτερικού ελέγχου μπορεί να προτρέψει την διοίκηση σε πράξεις νόμιμες και στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών. Έτσι, θα διασφαλιστεί ο σκοπός και η βιωσιμότητα του οργανισμού.

Σύμφωνα με τα πορίσματα του ερωτηματολογίου η διαδικασία διαχείρισης των προμηθειών και των αναθέσεων δεν κρίνονται ικανοποιητικές καθώς το 57,38% δηλώνει ότι υπήρχαν ελάχιστες περιπτώσεις παράνομων τέτοιων περιπτώσεων. Από την άλλη το 6,56% δηλώνει ότι το φαινόμενο αυτό παρουσιάζεται συνεχώς με βασικό υπαίτιο την αιρετή διοίκηση (40,98%) και την έλλειψη συνεννόησης ανάμεσα στις υπηρεσίες (14,75%).

Διαγράμματα 22 και 23: Ύπαρξη κατατμήσεων έργων και μη νόμιμων προμηθειών και υπαίτιοι (ερωτ.11 και 12)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

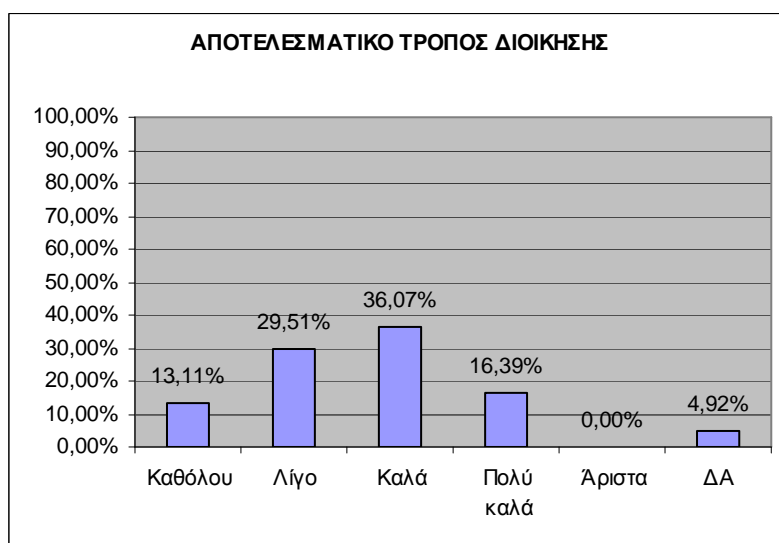
Σύμφωνα με το δείγμα μας το φαινόμενο αυτό παρατηρείται περισσότερο σε περιφερειακούς δήμους. Αξιόλογο είναι το γεγονός ότι ενώ οι δήμοι είχαν απαντήσει θετικά για την ύπαρξη παράνομων αναθέσεων και κατατμήσεων, εντούτοις δεν κατέδειξαν τους κύριους υπαίτιους (36,07%). Επίσης, σε επόμενη ερώτηση για την ύπαρξη φαινομένων κακοδιαχείρισης και ανάρμοστης συμπεριφοράς από την αιρετή διοίκηση, το 11,48% των δήμων δεν απάντησε καθόλου.

Ωστόσο, σύμφωνα με την ετήσια έκθεση του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης (2011), που πραγματοποιήθηκε για το 2010, διευκρινίζεται ότι οι περισσότερες υποθέσεις που απασχόλησαν τον ΓΕΔΔ αφορούσαν Ο.Τ.Α. και επισημαίνεται ότι «...προκύπτει το συμπέρασμα ότι κυρίως μέχρι τώρα οι Ο.Τ.Α. ά

βαθμού αλλά και οι β' βαθμού σε μικρότερο βαθμό, εμπλέκονται σε πολλές περιπτώσεις κακοδιοίκησης η οποία όπως είναι γνωστό οδηγεί αρκετές φορές και στη διαφθορά ή ευνοεί την ανάπτυξη της»(σελ 11.)

Ο τρόπος της διοίκησης σε ποσοστό 42,62% κρίνεται από καθόλου έως ελάχιστα ικανοποιητικός ενώ το 36,07% τον κρίνει καλό. Μόλις το 16,39% αποδίδει τα εύσημα στον τρόπο διοίκησης και τον αξιολογεί με αρκετά ικανοποιητικό βαθμό.

Διάγραμμα 24: Βαθμός αποτελεσματικής διοίκησης

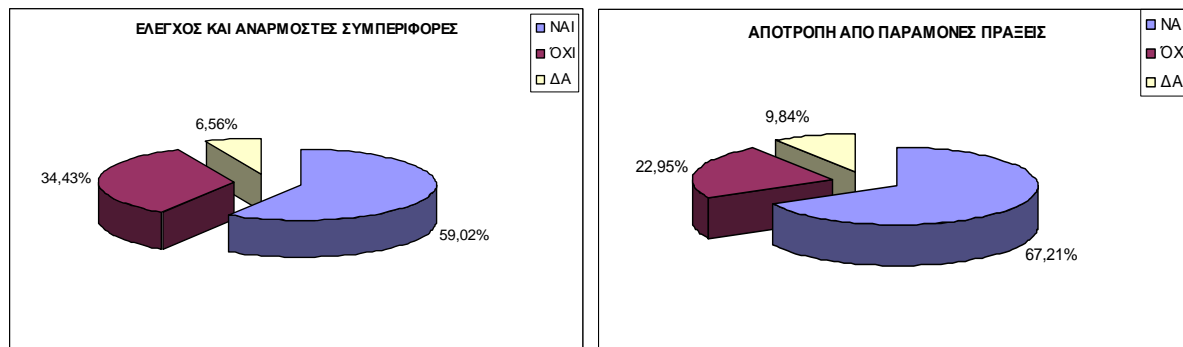


Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ιδία

Ωστόσο, υπάρχει συμφωνία για τα θετικά αποτελέσματα που μπορεί να έχει ο έλεγχος γενικά (εξωτερικός και εσωτερικός) σε σχέση με την διοίκηση αλλά και με το προσωπικό.

Συγκεκριμένα, ένα ποσοστό 59,02% υποστηρίζει ότι η ύπαρξη ελέγχου αποτρέπει την διοίκηση από ανάρμοστες συμπεριφορές, ενώ το 67,21% αποκαλύπτει τον καθοριστικό ρόλο του λογιστικού ελέγχου. Ο τελευταίος αποτρέπει την παράβαση του νόμου και προσδίδει μεγαλύτερη σημασία στις διαδικασίες που πρέπει να ληφθούν από τα μέλη που πρέπει να τις πραγματοποιήσουν (αιρετοί διοίκησης και προσωπικό).

Διαγράμματα 25 και 26: Έλεγχος και βαθμός αποτροπής από ανάρμοστες συμπεριφορές και παράνομες πράξεις (ερωτ.30 και 32)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ιδία

Εντούτοις, σε ποσοστό 34,43% και σε 22,95% ο έλεγχος φαίνεται να μην έχει τα αναμενόμενα αποτελέσματα τόσο από την πλευρά της αιρετής διοίκησης όσο και από την πλευρά του προσωπικού αντίστοιχα.

B. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ (ΕΡΩΤ. 28,33,34,35)

Η διαδικασία της οικονομικής διαχείρισης απαιτεί τον κατάλληλο σχεδιασμό αποφάσεων, ώστε να μεγιστοποιούνται τα συμφέροντα του κάθε ενδιαφερόμενου (Slim et al.,2008) και συνδυάζει διαφορετικούς τύπους αποφάσεων, οι οποίοι μπορούν να διαχωριστούν σε τρεις διαφορετικές κατηγορίες όπως επενδυτικές, οικονομικές και συνδυασμός των δύο προηγούμενων (οικονομικές και επενδυτικές)(Fabozzi et al.,2003). Υπενθυμίζεται ωστόσο ότι η τοπική αυτοδιοίκηση δεν λειτουργεί με ιδιωτικό-οικονομικά κριτήρια, αλλά βασικό μέλημά της είναι η άμεση εξυπηρέτηση των πολιτών και να παρέχει το απαραίτητο στήριγμα για την επίλυση των τοπικών υποθέσεων (Μπεσίλα Βήκα, 2005).

Δύο βασικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν γενικά την διαχείριση (management) και ειδικά την οικονομική και διοικητική είναι η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα με τελικό στόχο την οικονομικότητα δηλαδή την μείωση του κόστους (Τζωρτζάκης κ.α.,2002) και που αποτελούν μία από τις σημαντικές πτυχές που αποσκοπεί ο εσωτερικός έλεγχος, δηλαδή τον έλεγχο του value for money.

Από την ετήσια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου για το έτος 2008, απεικονίζεται η προβληματική οικονομική διαχείριση που χαρακτηρίζει το μεγαλύτερο μέρος του αριθμού των δήμων σε συνδυασμό με τις διοικητικές διαδικασίες (νόμιμες και μη).

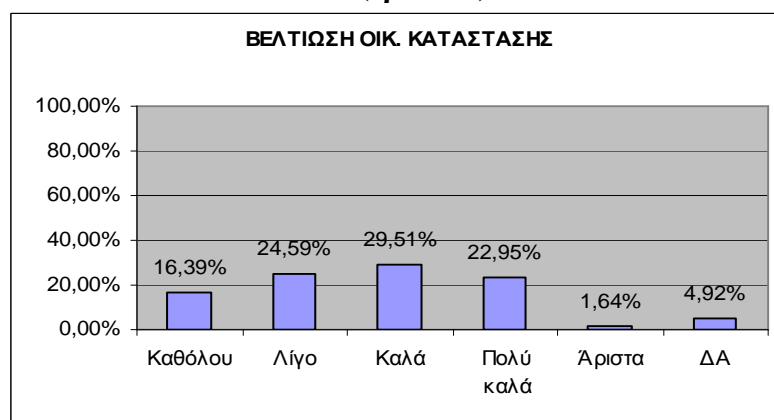
Ειδικά για το προαναφερθέν έτος τα ποσά μη νόμιμων δαπανών των Ο.Τ.Α. αφορούν 39.055.086,23 €. (!)(Ελεγκτικό συνέδριο,2011).

Ωστόσο προκύπτει η εξής αντίφαση: Από την μία πλευρά, το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί το ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο της χώρας που είναι συνταγματικά κατοχυρωμένο και μπορεί να επιβάλλει κυρώσεις έπειτα από απόφασή του. Εάν τελικά κριθεί ότι μία δαπάνη δεν είναι νόμιμη, τότε αυτή δεν μπορεί να πληρωθεί από τον φορέα που την εξέδωσε. Από την άλλη πλευρά, η εν λόγω δαπάνη μπορεί να πληρωθεί μέσω διαταγής πληρωμής ή από εντολή κατάσχεσης που θα εκδώσει ο κάθε δικαιούχος, μέσω ειρηνοδικείου ή άλλου είδους δικαστηρίου, ακυρώνοντας την αρχική απόφαση του ελεγκτικού συνεδρίου.

Ωστόσο από το ερωτηματολόγιο φαίνεται ότι η διενέργεια ελέγχων τόσο εσωτερικών όσο και εξωτερικών σε ποσοστό 40,98% συμβάλλει ανεπαρκώς ή ελάχιστα στην βελτίωση της οικονομικής κατάστασης του οργανισμού ενώ ένα ποσοστό 22,95% αναφέρει ότι η εφαρμογή συμβάλλει σε πολύ καλό βαθμό.

Για την πλειοψηφία των δήμων που εξετάζουμε σημειώθηκε ότι δεν υπάρχουν συστήματα εσωτερικού ελέγχου (ερώτηση 23). Άρα, το βάρος της βελτίωσης της οικονομικής διαχείρισης, βαραίνει τον εξωτερικό έλεγχο.

Διάγραμμα 27: Συμβολή ελέγχου στην βελτίωση της οικονομικής κατάστασης (ερωτ.28)

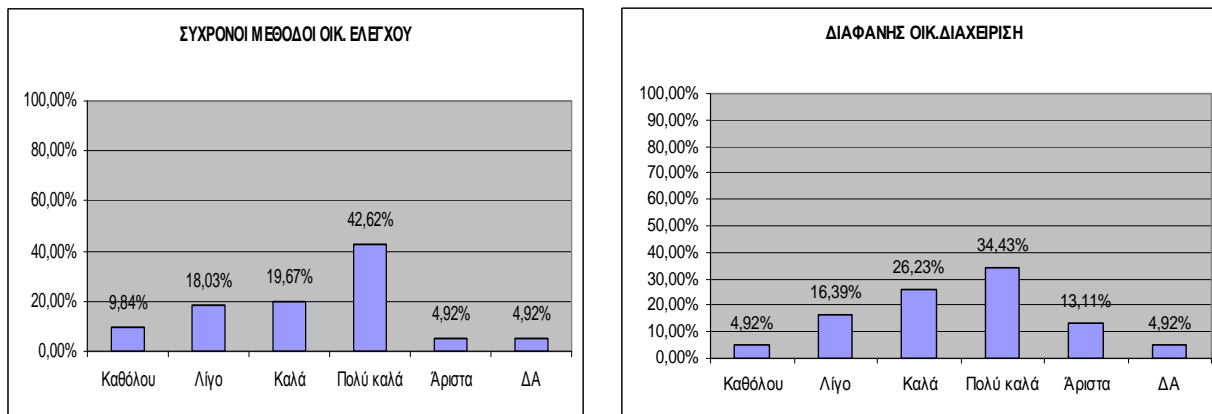


Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Σε ποσοστό 47,54% οι σύγχρονες μέθοδοι λογιστικού ελέγχου και λογιστικής υποστήριξης των δήμων εφαρμόζονται σε πολύ καλό έως άριστο βαθμό, ενώ σε ένα ποσοστό 28% περίπου, δεν εφαρμόζονται επαρκώς (ελάχιστα έως καθόλου).

Σε ποσοστό 48% περίπου εξασφαλίζεται σε πολύ καλό βαθμό έως άριστο η διαφανής οικονομική διαχείριση ενώ σε ποσοστό 21% από καθόλου έως ελάχιστα.

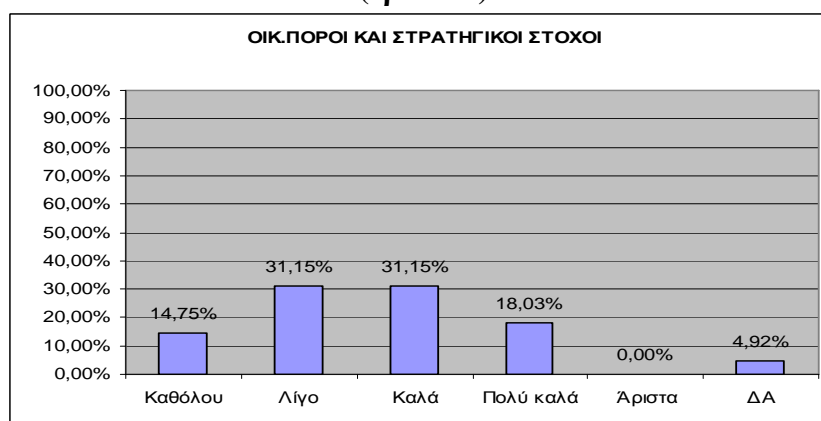
Διαγράμματα 28 και 29: Ύπαρξη σύγχρονων μεθόδων οικ. Ελέγχου και η συμβολή τους στη διαφανή οικονομική διαχείριση (ερωτ.34 και 33)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Παρ' όλα αυτά η σύνδεση ανάμεσα στη χρήση των οικονομικών πόρων και των στρατηγικών στόχων του οργανισμού, δεν είναι αποτελεσματική σε επαρκές επίπεδο έως καθόλου (46%), ενώ μόλις σε ποσοστό 18% θεωρείται πολύ καλή.

Διάγραμμα 30: Βαθμός σύνδεσης οικονομικών πόρων και στρατηγικών στόχων (ερωτ.35)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Το θέμα είναι πως εφόσον υπάρχουν σύγχρονες μέθοδοι λογιστικού ελέγχου, το όλο σύστημα είναι εντελώς αναποτελεσματικό.

5.4.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ 3^Ε (VALUE- FOR- MONEY, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ, ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΤΗΤΑ)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1, παρ.2 του Ν.3230/2004 (Φ.Ε.Κ. 44/Α/11-2-2004) καθιερώνεται η μέτρηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης με σκοπό την αξιολόγηση των υπηρεσιών της δημόσιας διοίκησης και την ενίσχυση της διαφάνειας καθώς επίσης και της οικονομικότερης αξιοποίησης των διαθέσιμων πόρων με τρόπο αποδοτικό και αποτελεσματικό.

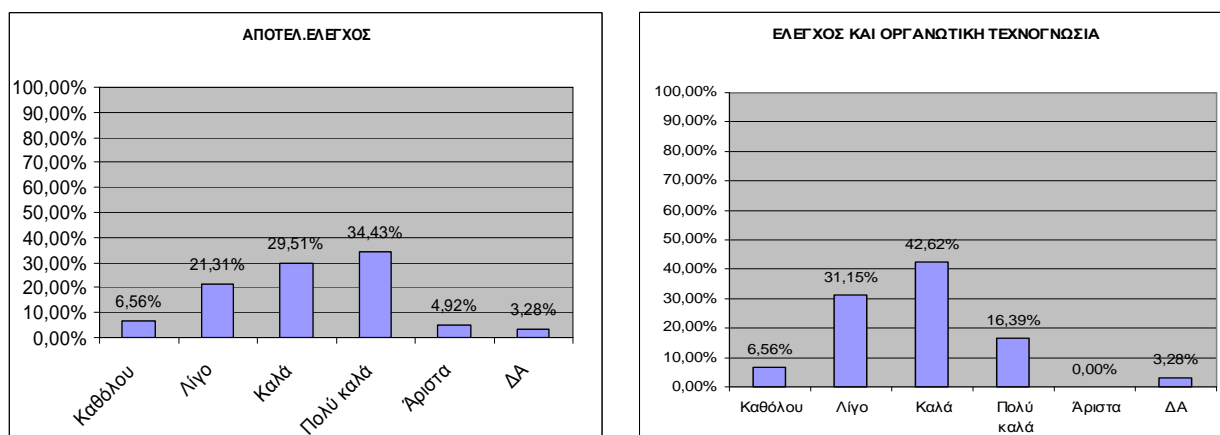
Επίσης, στο ίδιο άρθρο ορίζονται οι βασικές έννοιες της αποτελεσματικότητας ως την ικανότητα της διοίκησης να εκπληρώνει τους προγραμματισμένους στόχους και την έννοια της αποδοτικότητας ως την ικανότητα να επιτυγχάνει τους στόχους αυτούς στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και με το χαμηλότερο δυνατό κόστος (οικονομικότητα).

Α. ΈΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ (ΕΡΩΤ. 25, 26,38)

Σε ποσοστό 39,34% η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των ελέγχων των δήμων θεωρείται καλή και σε ποσοστό 29,51% πολύ καλή. Σε ποσοστό μονάχα 26% περίπου η αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών είναι ανύπαρκτη έως ελάχιστη.

Ωστόσο, ο έλεγχος μπορεί να βελτιώσει την οργανωτική τεχνογνωσία που απαιτείται για την αποτελεσματική λειτουργία της κάθε υπηρεσίας σε ικανοποιητικό βαθμό (ποσοστό 42,62%), ενώ σε ποσοστό 37,70% ο έλεγχος δεν έχει κανένα ή ελάχιστα αποτελέσματα.

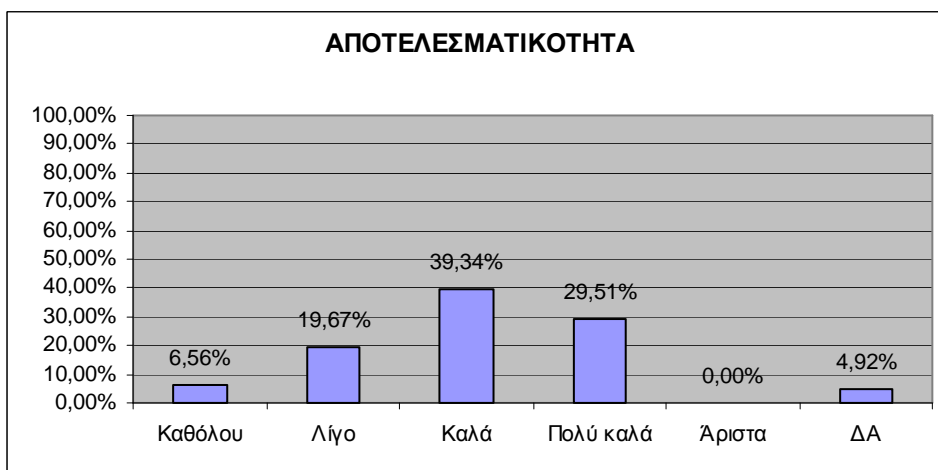
Διαγράμματα 31 και 32: Βαθμός αποτελεσματικού ελέγχου και βαθμός βελτίωσης της οργανωτικής τεχνογνωσίας (ερωτ.25 και 26)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ιδία

Σε αντίθετη πλευρά έρχεται η άποψη που αποτυπώθηκε για το πόσο αποτελεσματικοί θεωρούνται οι πραγματοποιούμενοι έλεγχοι. Σε ποσοστό 39,32% θεωρούνται από πολύ καλοί έως άριστοι, ενώ μόνο σε ποσοστό 27,87% θεωρούνται ακατάλληλοι ή ελάχιστα ικανοποιητικοί.

Διάγραμμα 33: Βαθμός αποτελεσματικότητας ελέγχου



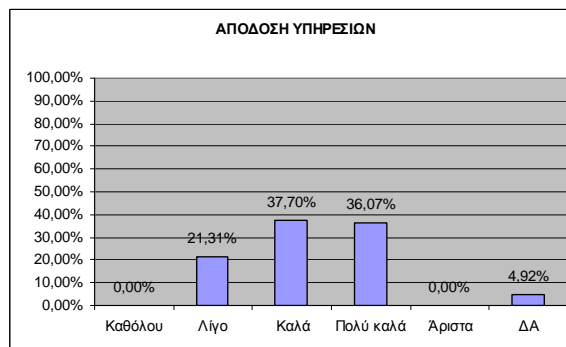
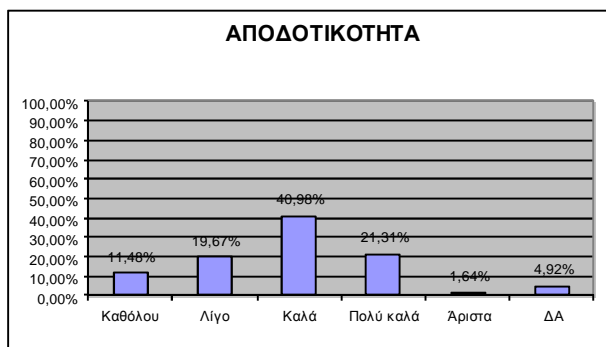
Πηγή : Ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

B. ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΤΗΤΑ (ΕΡΩΤ.36,37,39,40,41,)

Η συνολική εικόνα και απόδοση των υπηρεσιών των ερωτηθέντων δήμων κρίνεται πολύ καλή σε ποσοστό 36,07% , ικανοποιητική σε ποσοστό 37,70% και σε ποσοστό 21,3% ανεπαρκής . Στην ερώτηση κατά πόσο θεωρείται αποδοτική η λειτουργία του κάθε δήμου (επίτευξη στόχων με το χαμηλότερο δυνατό κόστος), τα δεδομένα μεταβάλλονται. Σε ποσοστό 31,15%, η λειτουργία θεωρείται ελάχιστα ή καθόλου αποδοτική, ενώ σε ποσοστό 40,98% κρίνεται ικανοποιητική.

Η διαχείριση των πόρων των δήμων θεωρείται αποτελεσματική σε καλό βαθμό σε ποσοστό 40,98% , καθόλου έως ελάχιστα ικανοποιητική σε 29,51%, ενώ σε βαθμό 26,23% κρίνεται αρκετά ικανοποιητική.

Διαγράμματα 34 και 35: Απόδοση υπηρεσιών (ερωτ.37 και 39)



Πηγή: ερωτηματολόγιο έρευνας , επεξεργασία ίδια

Διάγραμμα 36: Βαθμός αποτελεσματικής διαχείρισης πόρων (ερωτ.41)

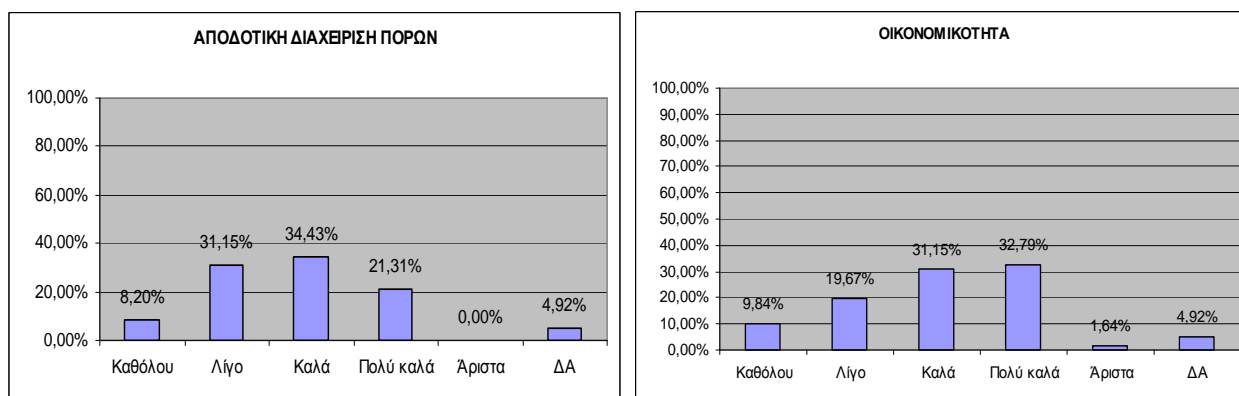


Πηγή: ερωτηματολόγιο έρευνας, επεξεργασία ίδια

Οι οικονομικοί πόροι των ερωτηθέντων δήμων διαχειρίζονται αποδοτικά σε μεγάλο βαθμό με ποσοστό 34,43%, ενώ από καθόλου έως ελάχιστα σε ποσοστό 39,35%.

Από την άλλη πλευρά τα αποτελέσματα της ερώτησης κατά πόσο ο βαθμός λειτουργίας του κάθε δήμου συμβάλλει στην ορθολογική διαχείριση των οικονομικών πόρων είναι διαφορετικά. Ένα ποσοστό 31,15% απαντά πολύ καλά, το 34,43% από πολύ καλά έως άριστα και καθόλου έως ελάχιστα το ποσοστό 29,51%.

Διαγράμματα 37 και 38: Αποδοτική διαχείριση πόρων και οικονομικότητα (ερωτ.36 και 40)



Πηγή : ερωτηματολόγιο έρευνας, επεξεργασία ίδια

5.5. ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ – ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΔΗΜΩΝ

Οι αριθμοδείκτες αποτελούν την ευρέως χρησιμοποιούμενη κατηγορία μέσων με στόχο, αρχικά στην καταγραφή των πόρων που χρησιμοποιεί κάθε μονάδα και έπειτα την αξιολόγηση των τελικών αποτελεσμάτων σε σύγκριση με άλλες ομοειδείς.

Οι Ο.Τ.Α. αποτελούν μία ιδιαίτερη κατηγορία οικονομικών μονάδων. Ένα από βασικά γνωρίσματά τους είναι ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας τους καθώς και η άσκηση δημόσιας εξουσίας σε τοπικό επίπεδο.

Οι οικονομικοί τους στόχοι συνεπώς επικεντρώνονται σε τρία βασικά σημεία :

1. Στην άσκηση των αρμοδιοτήτων τους με τον πιο οικονομικό τρόπο (παραγωγή τοπικών δημοσίων αγαθών) με βάση ορισμένα πρότυπα ποιότητας.
2. Στην εξεύρεση εκείνων των πόρων που θα διασφαλίσουν την υλοποίηση προγραμματικών διαδικασιών.
3. Στην εξασφάλιση του ανάλογου πλεονάσματος, ώστε να επιτευχθεί η υλοποίηση μεσοπρόθεσμων αναπτυξιακών στόχων.

Συνεπώς, η οργάνωση αριθμοδεικτών, για την αξιολόγηση των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών των πρωτοβάθμιων Ο.Τ.Α., θα πρέπει αφενός να λαμβάνει υπόψη της τα παραπάνω χαρακτηριστικά και αφετέρου να χρησιμοποιεί αξιόπιστα και κατάλληλα δεδομένα και στοιχεία.

Η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος στους Ο.Τ.Α. καθώς και του νέου τύπου προϋπολογισμού, δίνει τη δυνατότητα δημιουργίας μιας σειράς αριθμοδεικτών που θα επιτρέπει μία πλήρη και ολοκληρωμένη ανάλυση της οικονομικής κατάστασης και των προοπτικών. Καθώς όμως η χρήση του διπλογραφικού συστήματος δεν εφαρμόστηκε στο σύνολο των δήμων, δυστυχώς δεν υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία, ώστε να μπορέσει να αξιολογηθεί η υφιστάμενη κατάσταση σε πανελλαδικό επίπεδο.

Γι' αυτό τον λόγο, έγινε έκκληση προς την Ε.Ε.Τ.Α.Α η οποία μέσω των στατιστικών δελτίων που λαμβάνει μηνιαίως από κάθε δήμο, κατάφερε να μας στείλει τα συγκεντρωτικά απολογιστικά στοιχεία των νέων Καλλικρατικών δήμων για το έτος 2011 και για τον Φεβρουάριο του 2012.

Όσον αφορά στα έτη 2011-2012 δεν έγινε ολοκληρωμένη σύγκριση καθώς τα στοιχεία για το έτος 2012 δεν είναι διαθέσιμα συνολικά αφού δεν έχει παρέλθει ακόμα(κατά την εκπόνηση της παρούσας μελέτης). Ωστόσο η μόνη σύγκριση που

μπορεί να γίνει για τα παραπάνω έτη είναι για τον μήνα Φεβρουάριο, κατά τον οποίο υπήρχαν διαθέσιμα στοιχεία. Ο λόγος που δεν επιλέχθηκε ο μήνας Ιανουάριος ήταν ότι το έτος 2011 και 2012 υπήρχαν πολλοί δήμοι οι οποίοι έστειλαν τα στατιστικά τους στοιχεία ως μηδενικά, για να προλάβουν τις προθεσμίες που ορίζει ο νόμος.

Έτσι, παρατίθενται οι παρακάτω δείκτες που αφορούν το σύνολο της ελληνικής τοπικής αυτοδιοίκησης.

5.5.1. ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΕΣΟΔΩΝ

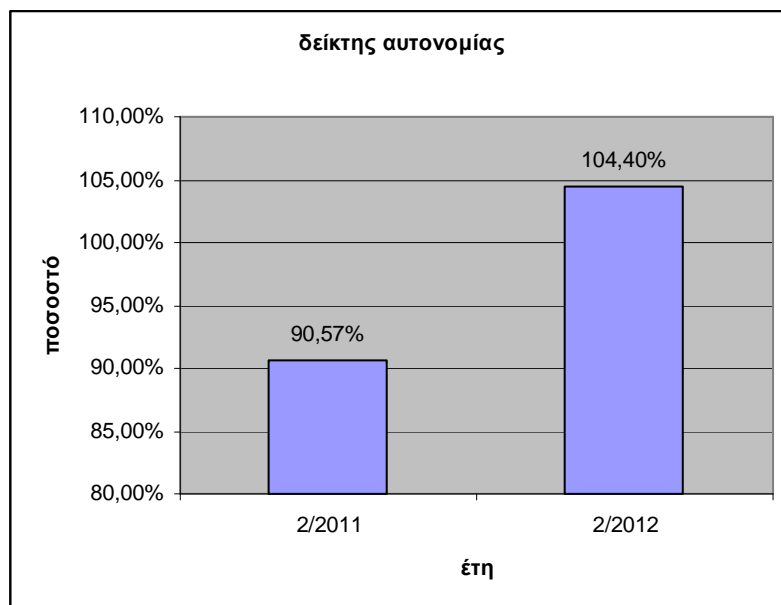
Α. Δείκτης Αυτονομίας

Σύνολο εισπραχθέντων τακτικών εσόδων / σύνολο εισπραχθέντων εσόδων.

Τα τακτικά έσοδα ως μία προβλέψιμη πηγή εσόδων συμβάλλουν στον καλύτερο προγραμματισμό και στην πληρέστερη οργάνωση των δραστηριοτήτων κάθε Ο.Τ.Α., σε αντίθεση με τα έκτακτα τα οποία δεν αποτελούν επαναλαμβανόμενες εισροές.

Άρα, όσο αυξάνεται η τιμή του δείκτη τόσο ενισχύεται η αυτοδυναμία.

Διάγραμμα 39: Δείκτης αυτονομίας



Πηγή : Ε.Ε.Τ.Α.Α., επεξεργασία ίδια

Οι δείκτες παρουσιάζονται ικανοποιητικοί και για τα δύο έτη και ειδικά κατά την περίοδο 2012, ο δείκτης αυτονομίας έχει ενισχυθεί σημαντικά σε σχέση με το 2011 με ποσοστό 13,83%. Αυτό σημαίνει ότι η Τ.Α. χαρακτηρίζεται σε σημαντικό βαθμό αυτόνομη σε θέματα διοικητικής διαχείρισης και προϋπολογισμού καθώς της δίνεται η δυνατότητα μέσω της νέας διοικητικής μεταρρύθμισης (Ν.3852/2010) να

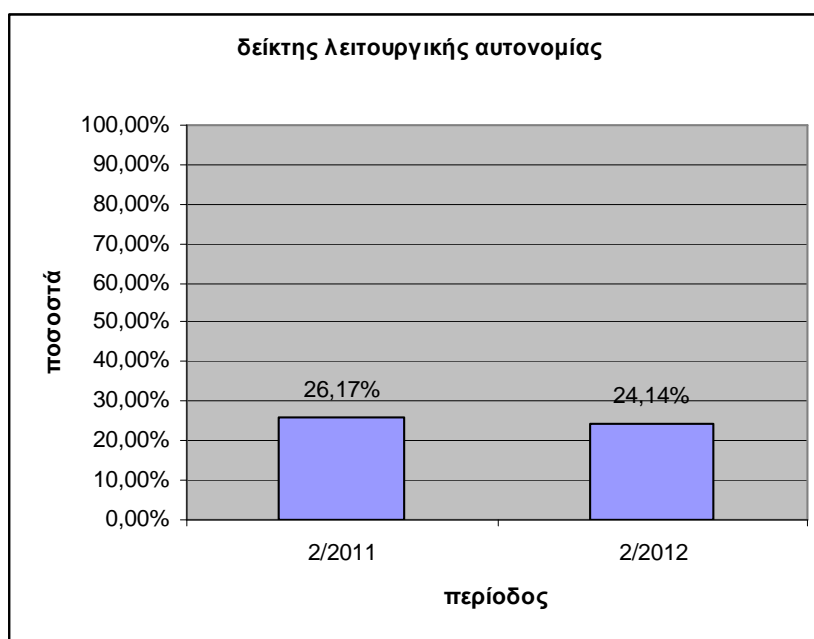
προγραμματίζει και να σχεδιάζει πολιτικές με συνέπεια και ακρίβεια, ώστε να καλύπτει τις δικές της ανάγκες και υποχρεώσεις.

Β. Δείκτης λειτουργικής αυτονομίας

Ίδια εισπραχθέντα έσοδα/ σύνολο εισπραχθέντων τακτικών εσόδων.

Απεικονίζει το ποσοστό συμμετοχής των ιδίων τακτικών εσόδων στο σύνολο των τακτικών και χρησιμοποιείται για να αναδείξει την ικανότητα ενός Ο.Τ.Α. να προγραμματίζει τις υποχρεώσεις του με βάση τα δικά του έσοδα. Επομένως, όσο πιο χαμηλός είναι ο δείκτης τόσο πιο μεγάλη είναι η εξάρτηση ενός Ο.Τ.Α. από τις επιχορηγήσεις της κεντρικής κυβέρνησης.

Διάγραμμα 40: Δείκτης λειτουργικής αυτονομίας



Πηγή : Ε.Ε.Τ.Α.Α., επεξεργασία ίδια

Γ. Δείκτης εξάρτησης

Συνολικές επιχορηγήσεις / σύνολο εισπραχθέντων εσόδων.

Βοηθά στην εκτίμηση του βαθμού εξάρτησης του Ο.Τ.Α. από εξωτερικές πηγές άντλησης εσόδων. Ωστόσο, πρέπει να υπογραμμιστεί το εξής: οι επιχορηγήσεις χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, τις τακτικές και τις έκτακτες. Επομένως από την μία πλευρά ο δείκτης εκφράζει την οικονομική δέσμευση του δήμου από την κεντρική

διοίκηση και από την άλλη αποτελεί τον βαθμό δραστηριοποίησης του δήμου σε θέματα αναπτυξιακής πολιτικής.

Άρα, όσο μεγαλύτερη είναι η εξάρτηση του δήμου από τις έκτακτες επιχορηγήσεις τόσο ασαφής χαρακτηρίζεται και η επενδυτική του δράση, ενώ όσο μεγαλύτερη είναι η εξάρτηση από τις τακτικές επιχορηγήσεις τόσο ενισχύεται το επίπεδο προγραμματισμού του.

Πίνακας 2: Δείκτες εξάρτησης

Σύνολο επιχορηγήσεων/σύνολο εσόδων		Σύνολο τακτικών επιχορηγήσεων/γεν. σύνολο εσόδων		Σύνολο έκτακτων επιχορηγήσεων/σύνολο εσόδων	
2/2011	2/2012	2/2011	2/2012	2/2011	2/2012
54,92%	60,75%	53,95%	32,60%	0,97%	28,15%

Πηγή : Ε.Ε.Τ.Α.Α., επεξεργασία ίδια

Από την μετάβαση στο έτος 2012 παρατηρείται ότι η εξάρτηση από τις τακτικές επιχορηγήσεις έχει μειωθεί σημαντικά ενώ παράλληλα το ποσοστό των έκτακτων επιχορηγήσεων έχει αυξηθεί σημαντικά. Αυτό μπορεί να οφείλεται στην απόδοση επιχορηγήσεων για έργα και επενδύσεις που είχαν ξεκινήσει κατά τη διάρκεια του έτους 2011 και δεν είχαν αποδοθεί τότε είτε από έλλειψη χρημάτων είτε από τη μη ωρίμανση και εξέλιξη των έργων, καθώς επίσης και από την ένταξη αναπτυξιακών έργων στο ΕΣΠΑ 2010-2013. Ωστόσο, οι τακτικές επιχορηγήσεις οι οποίες αφορούσαν κυρίως την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών (π.χ. μισθοδοσία) έχει μειωθεί σημαντικά, γεγονός που πηγάζει από την οικονομική πολιτική της κεντρικής κυβέρνησης για την μείωση του κρατικού ελλείμματος και του χρέους της χώρας.

Δ. Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης

Τοκοχρεολύσια / συνολικά τακτικά έσοδα

Ο δείκτης αυτός αναφέρει το ποσοστό των συνολικών εσόδων που προορίζεται για την κάλυψη των τοκοχρεωλυτικών δόσεων του και χρησιμεύει στην αξιολόγηση της οικονομικής δυνατότητας των Ο.Τ.Α. να αντεπεξέρχονται στις δανειακές τους υποχρεώσεις.

Πίνακας 3: Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης

Δείκτης Δανειακής επιβάρυνσης	
2/2011	2/2012
4,53%	2,37%

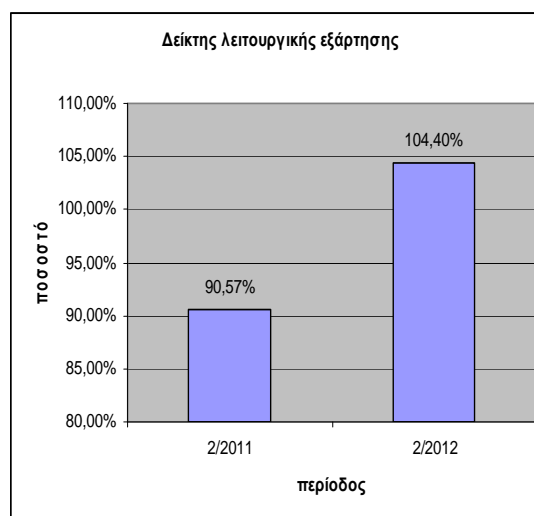
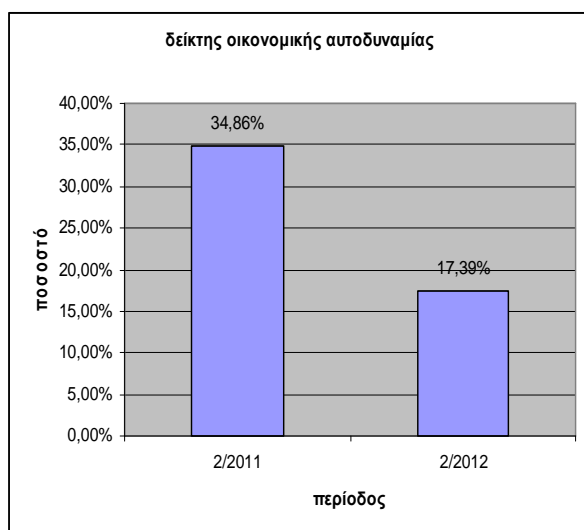
Πηγή: Ε.Ε.Τ.Α.Α., επεξεργασία ίδια

Όσο μειώνεται η τιμή του δείκτη τόσο αυξάνεται η πιστοληπτική ικανότητα της Τ.Α..

Ε. Δείκτες οικονομικής αυτοδυναμίας και λειτουργικής εξάρτησης

Οι δείκτες ορίζονται ως ίδια τακτικά έσοδα / Σύνολο επιχορηγήσεων και επιχορηγήσεις / συνολικά έξοδα αντίστοιχα.

Διαγράμματα 41 και 42: Δείκτες οικονομικής αυτοδυναμίας και λειτουργικής εξάρτησης



Πηγή : Ε.Ε.Τ.Α.Α., επεξεργασία ίδια

Ο δείκτης οικονομικής αυτοδυναμίας αναδεικνύει την αναλογία των τακτικών εσόδων σε σχέση με τις επιχορηγήσεις του κάθε οργανισμού και παράλληλα ερμηνεύει την οικονομική αυτοδυναμία του όσο αφορά στις επενδύσεις. Στην ουσία διαφαίνεται κατά πόσο οι Ο.Τ.Α. μπορούν να ανεξαρτητοποιηθούν από την κρατική διοίκηση και να αντεπεξέλθουν με τα ίδια τους τα μέσα. Συνεπώς, όσο ο δείκτης μικραίνει τόσο η

οικονομική αυτοδυναμία του Ο.Τ.Α. εξασθενεί και εξαρτάται η επιβίωση και η σωστή λειτουργία του από άλλες πηγές.

Ο δείκτης αντίστοιχα της λειτουργικής εξάρτησης διαμηνύει το ποσοστό των συνολικών επιχορηγήσεων που εισπράχθηκαν σε σχέση με τα έξοδα τα οποία πραγματοποιήθηκαν. Όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή του δείκτη τόσο περισσότερο εξαρτώνται οι δραστηριότητες της Τ.Α. από μη ελεγχόμενες πηγές εσόδων (2012).

5.5.2. ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΕΞΟΔΩΝ

Α. Ανθρώπινων πόρων

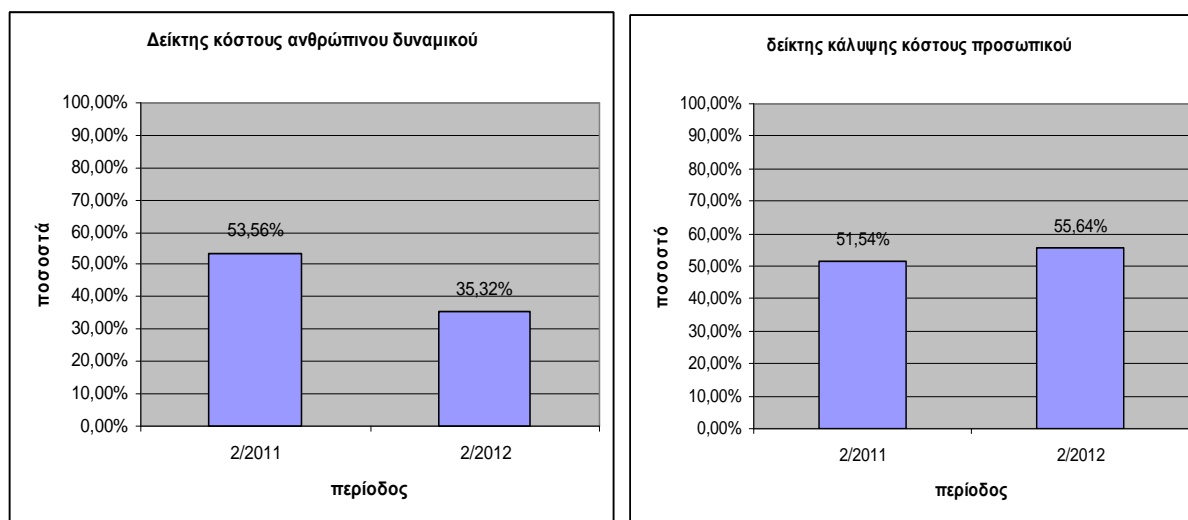
α) συνολικό κόστος απασχόλησης / συνολικά πληρωθέντα έξοδα και β) συνολικό πληρωθέν κόστος απασχόλησης / σύνολο εισπραχθέντων τακτικών εσόδων

Οι παραπάνω δείκτες είναι ιδιαίτερα σημαντικοί καθώς οι δαπάνες για το προσωπικό αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος του λειτουργικού κόστους. Πρόκειται για δαπάνες ανελαστικές .

Ο πρώτος δείκτης δείχνει το ποσοστό των συνολικών εξόδων που απορροφάται από όλες τις αμοιβές και τα έξοδα του ανθρώπινου δυναμικού (προσωπικό κάθε μορφής και αιρετή διοίκηση), ενώ ο δεύτερος το ποσοστό των τακτικών εσόδων που προορίζονται για την κάλυψη των δαπανών αυτών.

Όσο υψηλότερη είναι η τιμή του δεύτερου δείκτη τόσο μεγαλύτερο ποσοστό δεσμεύεται για την κάλυψη του κόστους προσωπικού.

Διαγράμματα 43 και 44: Δείκτες κόστους ανθρώπινου δυναμικού και κάλυψης κόστους προσωπικού.



Πηγή : Ε.Ε.Τ.Α.Α., επεξεργασία ίδια

Παρόλο που το κόστος του ανθρώπινου δυναμικού έχει ελαττωθεί σημαντικά λόγω της δημοσιονομικής πολιτικής που ακολουθεί η κεντρική διοίκηση μέσω της περικοπής επιδομάτων και της ένταξη των μισθών των υπαλλήλων σε μία ενιαία βάση (ενιαίο μισθολόγιο), παρατηρείται ότι κατά το έτος 2012 δεσμεύονται περισσότερα τακτικά έσοδα για την κάλυψη του κόστους των αμοιβών των υπαλλήλων και των αιρετών. Αυτό συμβαίνει κυρίως λόγω της μείωσης των ιδίων τακτικών εσόδων από το 2011 στο 2012 στα 17.660.629,00 €, κυρίως εξ' αιτίας της αδυναμίας της Τ.Α. στην είσπραξη οφειλών από τρίτους.

Β. Δείκτης επενδυτικής προσπάθειας

Σύνολο επενδύσεων / συνολικά πληρωθέντα έξοδα.

Με τον δείκτη αυτό υπολογίζεται το ποσοστό των συνολικών εξόδων που προορίζεται για την κάλυψη επενδυτικών δραστηριοτήτων και έχει ως αποτέλεσμα την βελτίωση της ποιότητας ζωής των κατοίκων και την παροχή καλύτερων υπηρεσιών.

Πίνακας 4: Δείκτης επενδυτικής προσπάθειας

Δείκτης επενδυτικής προσπάθειας	
2/2011	2/2012
0,60%	2,40%

Πηγή :Ε.Ε.Τ.Α.Α., επεξεργασία ιδία

Για το 2012 τα αποτελέσματα διακρίνονται αυξημένα σε σχέση με το 2011 καθώς μέχρι και τον 2/2012 αποδόθηκαν οι εγκρινόμενες επιχορηγήσεις από προγράμματα που αφορούσαν επενδυτικά έργα και ειδικών σκοπών. (ΘΗΣΕΑΣ, ΕΤΕΡΠΣ και ΣΑΤΑ του 2011).

5.6. ΣΥΝΟΨΗ ΕΡΕΥΝΑΣ

Παρά τις προσπάθειες εκσυγχρονισμού της δημόσιας διοίκησης και την εφαρμογή νέων διοικητικών μεταρρυθμίσεων στην Τ.Α. μέσω του προγράμματος Καλλικράτης , οι διαρθρωτικές αδυναμίες συνεχίζουν να παραμένουν ως ανασχετικός παράγοντας στην ανάπτυξη και στην ποιότητα των υπηρεσιών.

Η πολυνομία, το σύνθετο κανονιστικό πλαίσιο, η μη εφαρμογή πολιτικής βούλησης καθώς και η μη ύπαρξη κατάλληλου προσωπικού, συνθέτουν ένα προβληματικό

περιβάλλον το οποίο μπορεί δύσκολα να αποβάλλει τους κανόνες της γραφειοκρατίας και της διαφθοράς.

Σε αρκετούς δήμους υπάρχει η δυσκολία εξεύρεσης του κατάλληλου στελέχους , για την κορυφή της διοικητικής πυραμίδας.

Από την έρευνα του ερωτηματολογίου αλλά και από εκθέσεις της ΕΤΤΑΑ προκύπτει ότι στην Τ.Α. το μεγαλύτερο ποσοστό υπαλλήλων που υπηρετούν ανήκουν στην κατηγορία ΔΕ ή ΥΕ . Επίσης, υπάρχουν αρκετοί υπάλληλοι οι οποίοι κατέχουν τις θέσεις τους πριν ακόμα την εφαρμογή της πρώτης ουσιαστικής μεταρρύθμισης «Καποδίστρια», γεγονός που σημαίνει ότι εξαιτίας της μεγάλης ηλικίας τους, δεν είναι δυνατόν να αντεπεξέλθουν στις νέες προκλήσεις που εμφανίζει σήμερα η Τ.Α..

Ακόμα, λόγω της διάρθρωσης του υπηρεσιακού προσωπικού σε δύο μεγάλες ομάδες(διοικητικοί και τεχνικοί) διαφορετικής φύσεως λειτουργίας και αντικειμένου είναι δύσκολο να αναδειχτεί προϊστάμενος με τις απαραίτητες γνώσεις, ώστε να μπορέσει να εποπτεύσει ικανοποιητικά το αντίστοιχο τμήμα που του έχει ανατεθεί.

Στο παρελθόν ωστόσο είχαν γίνει προσπάθειες για την ενίσχυση της επιχειρηματικής δραστηριότητας των Ο.Τ.Α. μέσω της ίδρυσης δημοτικών επιχειρήσεων. Με τον καιρό ο θεσμός αυτός εμφανίζεται στο πεδίο ανάπτυξης φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς. Έτσι, με τον Ν.3852/2010 όλα τα αρνητικά αποτελέσματα (κυρίως χρέη) από την λειτουργία των δημοτικών επιχειρήσεων επήλθαν στους δήμους δυσχεραίνοντας ακόμα περισσότερο την οικονομική και οργανωτική λειτουργία τους . Ο αυξημένος αριθμός προσωπικού σε σχέση με το μέγεθος του κάθε δήμου προκύπτει κυρίως από την ιδιομορφία των αναγκών που έχει να καλύψει ο κάθε Ο.Τ.Α. Οι τελευταίοι πλέον καλούνται να αναδιοργανωθούν και να συμπεριλάβουν νέες μεθόδους μάνατζμεντ καθώς οι παραδοσιακές μέθοδοι διοίκησης αποδεικνύονται αναποτελεσματικές.

Οι επικαλύψεις αρμοδιοτήτων, η έλλειψη επικοινωνίας και οι ασάφειες στην περιγραφή των αρμοδιοτήτων των θέσεων εργασίας είναι βασικοί παράγοντες δυσλειτουργίας των Ο.Τ.Α.. Συγκεκριμένα, ο μη ορθός καταμερισμός εργασίας στους υπαλλήλους έχει ως επακόλουθο να μην υπάρχουν αποτελεσματικές υπηρεσίες για τον δημότη.

Επίσης, η σχέση ανάμεσα σε προσωπικό και διοίκηση αιρετή και μη, χαρακτηρίζεται ως αμφιλεγόμενη καθώς σε θέματα τα οποία προκύπτουν από την

λειτουργία του οργανισμού δεν υπάρχει η απαραίτητη κατανόηση αλλά και η αποδοχή απόψεων από την διοίκηση για θέματα διοικητικής και οργανωτικής λειτουργίας. Όλα αυτά οδηγούν σε συγκρούσεις και δημιουργούν αρνητικό κλίμα.

Βασική προτεραιότητα θα πρέπει να δοθεί στην πραγματοποίηση των διαδικασιών στοχοθέτησης με την χρήση δεικτών μέτρησης της παραγωγικότητας και της αποτελεσματικότητας.

Το περιβάλλον της τοπικής αυτοδιοίκησης συνεχίζει να υποθάλπει και να διατρέφει την διαφθορά, με συνέπεια να συνεχίζει να είναι το κύριο εμπόδιο σε κάθε διοικητική αλλαγή. Ακόμα και μετά την εφαρμογή της νέας διοικητικής μεταρρύθμισης, υπάρχουν φαινόμενα κακοδιοίκησης, διαφθοράς, κατατμήσεων έργων και παράνομων αναθέσεων.

Παρά την ανυπαρξία συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, διαπιστώνεται ότι μία πιθανή εφαρμογή τους θα μπορούσε να αποτρέψει την διοίκηση από ανάρμοστες συμπεριφορές, αλλά και τους υπαλλήλους από την υλοποίηση λανθασμένων πράξεων.

Ωστόσο, ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν υφίσταται εσωτερικός έλεγχος παρά μόνο εξωτερικός, δεν παρατηρείται η αναμενομένη βελτίωση στην οικονομική κατάσταση του οργανισμού.

Παρά τον εκσυγχρονισμό της κάθε υπηρεσίας σε Ο.Τ.Α. μέσω της δημιουργίας Ο.Π.Σ, η άσκηση του εποπτικού ρόλου και η βελτίωση των δυνατοτήτων ελέγχου φαίνεται να είναι σε ικανοποιητικά επίπεδα αλλά όχι στα αναμενόμενα.

Ειδικά, όσον αφορά στις οικονομικές υπηρεσίες, η παρακολούθηση των οικονομικών και της πάγιας περιουσιακής κατάστασης προ «Καλλικράτη» πραγματοποιούνταν σε μεγάλο ποσοστό εξωλογιστικά καθώς δεν υπήρχε η εφαρμογή διπλογραφικού συστήματος. Ωστόσο, ακόμα και μετά την νέα διοικητική μεταρρύθμιση παρατηρούνται δυσκολίες και ειδικά σε Ο.Τ.Α. που συνενώθηκαν και δεν κατείχαν όλοι ή μερικοί από αυτούς διπλογραφική λογιστική.

Από την πλευρά των προμηθειών, η ανυπαρξία οργανωμένου γραφείου προμηθειών μπορεί να οδηγήσει σε πράξεις οι οποίες κοστίζουν αρκετά στον κάθε Ο.Τ.Α. και μπορεί να διευρύνει τις περιπτώσεις διαφθοράς και οικονομικής κακοδιαχείρισης (χαρακτηριστικό παράδειγμα οι κατατμήσεις και οι παράνομες αναθέσεις).

Έτσι λοιπόν, η ύπαρξη συστημάτων ελέγχου μπορεί τελικά να αποτρέψει τις παράνομες πράξεις και συμπεριφορές από πλευράς διοίκησης, αιρετής και μη, αλλά και από την πλευρά του προσωπικού. Η τωρινή κατάσταση ωστόσο της Τ.Α., αποδεικνύει

την μη ύπαρξη τέτοιων συστημάτων (ειδικά εσωτερικού ελέγχου) με αποτέλεσμα την ενθάρρυνση της κακοδιοίκησης.

Ωστόσο ο οικονομικό- διαχειριστικός έλεγχος που πραγματοποιείται στους Ο.Τ.Α. μπορεί να είναι αποτελεσματικός όσον αφορά στην εφαρμογή σύγχρονων μεθόδων και την προώθηση της διαφανούς οικονομικής διαχείρισης αλλά δεν συμβάλλει ικανοποιητικά στη βελτίωση της οικονομικής κατάστασης του κάθε Ο.Τ.Α.

Αυτό έχει ως συνέπεια η αποτελεσματικότητα των ελέγχων να θεωρείται ικανοποιητική σε μικρό βαθμό αλλά να συμβάλλει σε επαρκή βαθμό στην βελτίωση της οργανωτικής τεχνολογίας.

Η σύγχρονη διοικητική επιστήμη θα πρέπει να μεταφέρει στον χώρο της Τ.Α. τις έννοιες του ανταγωνισμού και της σύμπραξης του ιδιωτικού τομέα, της εμπορικής σκέψης, και του value – for- money. Οι σύγχρονες διοικητικές διαδικασίες μπορεί να είναι ανοιχτές σε κάθε ενδιαφερόμενο καθώς και αποτελεσματικές προσθέτοντας παράλληλα αξία (Ι.Τ.Α.,2006).

Συνεπώς, οι Ο.Τ.Α. θα πρέπει να μεταβούν σε ένα σύστημα διοίκησης που να θέτει ως βασικό στόχο την επιτυχία και την εκπλήρωση μετρήσιμων αποτελεσμάτων και ιδιαίτερα με την εφαρμογή του Ν.3230/2004 ο οποίος καθιερώνει ένα σύστημα διοίκησης μέσω στόχων.

Η Τ.Α. πλέον μέσω του Ν.3852/2010 έχει καταφέρει να ενισχύσει την αυτονομία της δίνοντας της την δυνατότητα να προγραμματίζει και να διαχειρίζεται πολιτικές και πόρους, ώστε να μπορεί να αντεπεξέρχεται στις αυξανόμενες υποχρεώσεις της.

Ωστόσο, η εξάρτησή της από την κεντρική κυβέρνηση όσον αφορά τους οικονομικούς της πόρους είναι αυξημένη, με αποτέλεσμα να περιορίζει την επενδυτική της δραστηριότητα και τον προγραμματισμό των πολιτικών της.

Ειδικά για το έτη 2009-2011 είχαν ήδη σημειωθεί σημαντικές περικοπές στους λειτουργικούς πόρους των Ο.Τ.Α. (κατά 52%) αλλά και στις επιχορηγήσεις για επενδυτικούς σκοπούς (ΣΑΤΑ), έχοντας ως αποτέλεσμα την αδυναμία των δήμων να ανταποκριθούν σε καθημερινές ανάγκες (Παπαβαγγέλης,2012). Η ίδια πολιτική ακολουθείται και για το έτος 2012 καθώς οι επιχορηγήσεις έχουν μειωθεί σημαντικά λόγω της οικονομικής πολιτικής που ακολουθεί η κεντρική κυβέρνηση για την μείωση των κρατικών ελλειμμάτων.

Οι αμέτρητες αρμοδιότητες που έχουν παραχωρηθεί πλέον στην Τ.Α. απαιτεί περισσότερους πόρους οι οποίοι θα προσφέρουν γρήγορα αποτελέσματα για την επιτάχυνση των αναπτυξιακών διαδικασιών.

Παράλληλα όμως, θα πρέπει και η Τ.Α. να μεριμνήσει για την είσπραξη των απαιτήσεων της από τρίτους, καθώς σύμφωνα με την απογραφή της 31/12/2010 ανέρχεται περίπου στο 45% των συνολικών υποχρεώσεων της και μπορεί να καλύψει σχεδόν το 93% των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της²² (Ε.Ε.Τ.Α.Α.,2011). Φυσικά για να πραγματοποιεί μία τέτοια κίνηση θα πρέπει να υπάρχει πολιτική βούληση καθώς πολλές είναι οι περιπτώσεις στις οποίες κρύβονται πολιτικά συμφέροντα από την πλευρά της αιρετής διοίκησης.

Η μη δυνατότητα είσπραξης των τακτικών της εσόδων, ο περιορισμός των λειτουργικών επιχορηγήσεων καθώς και η υπερχρεωμένη θέση στη οποία βρίσκεται η Τ.Α. καθώς και η αυξανόμενη μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και προσωπικού από λοιπούς οργανισμούς σε αυτήν, έχει ως αποτέλεσμα την δέσμευση μεγάλου ποσοστού των συνολικών τακτικών εσόδων της για την κάλυψη του κόστους του προσωπικού.

Συνακόλουθα, μειώνεται η οικονομική αυτοδυναμία της Τ.Α. και αυξάνεται η εξάρτησή της από μη ελεγχόμενες πηγές εσόδων, στις περιλαμβάνεται και ο δανεισμός.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η παραπάνω ανάλυση δε μπορεί να γενικευθεί εφόσον το συνολικό ποσοστό ανταπόκρισης των δήμων ανά περιφέρεια στην έρευνα μας είναι μικρό (19%). Στην παρούσα έρευνα δεν εφαρμόζουμε επαγωγική στατιστική συμπερασματολογία και υπάρχει ανάγκη να παραμείνουμε στην περιγραφή του συγκεκριμένου δείγματος. Ωστόσο η περιγραφή του δείγματός μας μπορεί να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο σε μελλοντική στατιστικά θεμελιωμένη έρευνα με επαγωγικά κριτήρια.

²² Συγκεκριμένα σύμφωνα με την απογραφή της 31/12/2010 στοιχεία που απέστειλε η Ε.Ε.Τ.Α.Α. έπειτα από τηλεφωνική επικοινωνία έχουν ως εξής: Σύνολο Απαιτήσεων 1.648.995.567,00 € εκ των οποίων τα 1.400.215.550,00€αφορούν φόροι και τέλη που επιβάλλει η ΤΑ. Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων 1.893.449.641,00€ εκ των οποίων τα 1.836.743.486,00€αφορούν δάνεια . Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων 1.781.523.227, 00€εκ των οποίων τα 1.308.266.365,00αφορούν προμηθευτές.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η δράση της δημόσιας διοίκησης και συνεπώς της τοπικής αυτοδιοίκησης ρυθμίζεται όχι μόνο από το νόμο (νομιμότητα), αλλά από ένα σύνολο κανόνων δικαίου όπως είναι το Σύνταγμα της Λισαβόνας, οι κανόνες του Ευρωπαϊκού Κοινοτικού Δικαίου που έχουν άμεση εφαρμογή, οι διεθνείς συμβάσεις, οι Συνταγματικοί κανόνες, οι νομοθετικές πράξεις, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς τους κανόνες αυτούς τυπικής ισχύος.

Με την εφαρμογή του προγράμματος Καλλικράτης, η τοπική αυτοδιοίκηση πέρα από τις αυξημένες αρμοδιότητες που αναλαμβάνει, επωμίζεται και το έργο της διαφάνειας και της αποδοτικότητας απέναντι σε κάθε δημότη. Βασικό εργαλείο ως προς την διαφάνειά της είναι η υπαγωγή της στο πρόγραμμα «Διαύγεια» (Ν 3861/2010, Φ.Ε.Κ. 112/Α'/13-7-2010) «Ενίσχυση της διαφάνειας μέσω υποχρεωτικής ανάρτησης νόμων και πράξεων» όπου είναι πλέον υποχρεωτική η ανάρτηση τόσο των θεμάτων που αφορούν την διοικητική διαχείριση όσο και των θεμάτων που αναφέρονται στην οικονομική της δυναμικότητα²³.

Οι δημόσιες υπηρεσίες και ειδικά οι υπηρεσίες που προσφέρονται από την Τ.Α., πρέπει να προχωρήσουν σε ένα σύστημα διοίκησης που να έχει ως βασικό άξονα την επιτυχία και την εκπλήρωση μετρήσιμων αποτελεσμάτων.

Η παρούσα μελέτη εστιάζεται κυρίως στον τρόπο που μπορεί να συμβάλλει ο εσωτερικός έλεγχος, ώστε να βελτιωθεί ο δημόσιος τομέας και ειδικότερα η Τοπική Αυτοδιοίκηση Ά Βαθμού.

Παρόλο που ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό εργαλείο για κάθε οργανισμό, ώστε να είναι ικανός να αξιολογεί τους κινδύνους του, αλλά και να εξασφαλίζει παράλληλα την βιωσιμότητά του μέσω της βελτίωσης της οργανωτικής (Coram et al., 2008) και δημοσιονομικής κουλτούρας του, στην περίπτωση της Τ.Α. δεν υφίσταται σε ικανοποιητικά επίπεδα και δεν χαρακτηρίζεται αποτελεσματικός γιατί δεν έχει

²³ Όχι μόνο η τοπική αυτοδιοίκηση αλλά και οι υπόλοιποι φορείς της Κυβέρνησης υποχρεούνται να δημοσιεύουν τις πράξεις τους (όπως πράξεις καθορισμού αμοιβών και αποζημιώσεων, συμβάσεις και πράξεις που αναφέρονται σε αναπτυξιακούς νόμους, περιλήψεις διακηρύξεων, αποφάσεις και πράξεις κατακύρωσης και ανάθεσης δημοσίων συμβάσεων έργων, προμηθειών, υπηρεσιών και μελετών του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ., φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και φορέων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού.

καταφέρει να ανταποκριθεί στις σύγχρονες ανάγκες και προκλήσεις της σημερινής Γ.Α..

Κάθε μορφή υπηρεσίας θα πρέπει να στηρίζεται σε πρακτικές οι οποίες είναι αποδεδειγμένο ότι προσφέρουν υπηρεσίες ποιότητας, βελτίωσης της οικονομικότητας και της αποδοτικότητας καθώς και ενίσχυσης της διαφάνειας και της λογοδοσίας. Βασικά εργαλεία για αυτές τις μετατροπές αποτελούν η αναδιοργάνωση των υπηρεσιών σε συνδυασμό με την επιμόρφωση του προσωπικού και την εφαρμογή των εργαλείων της τεχνολογίας.

Έτσι, θα πρέπει να υπάρξουν συστήματα ελέγχου διοίκησης και αποδοτικότητας κάθε οργανισμού και κάθε νομικού προσώπου που να έχουν ως κύριο στόχο την παροχή πληροφοριών στους ελεγχόμενους οργανισμούς, ώστε να βελτιώσουν την οικονομική τους διαχείριση και διοικητική δράση, αλλά και να παράσχουν την ασφάλεια ότι το δημόσιο χρήμα ξοδεύεται με τρόπο συνετό και χωρίς κατασπατάληση.

Τα συστήματα αυτά θα πρέπει να στηριχθούν κυρίως σε ισχυρές και ανεξάρτητες επιτροπές ελέγχου και στις ικανότητες κατάλληλων στελεχών που σε συνδυασμό με την πολιτική βούληση, το επιθυμητό αποτέλεσμα της αποδοτικότητας και της οικονομικής και διαχειριστικής επάρκειας θα είναι ορατό.

Έτσι, θα υπάρχει η πιθανότητα αποτροπής της διοίκησης αλλά και των άμεσα εμπλεκόμενων από την πραγματοποίηση παράνομων πράξεων βελτιώνοντας την δημοσιονομική και διοικητική τους ικανότητα.

Το βασικό συμπέρασμα το οποίο αντλήθηκε επικεντρώνεται στο ότι ο δημόσιος τομέας και συνεπώς και η Τοπική Αυτοδιοίκηση στερείται οργανωμένου και σαφώς καθορισμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου και υπηρεσίας ικανής να αξιολογήσει την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την απόδοση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ακόμα, υπάρχει έλλειψη κατάλληλων στελεχών με την κατάλληλη επαγγελματική επάρκεια σε θέματα εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να επιτευχθούν οι προκαθορισμένοι στόχοι και σκοποί του (όπως η προώθηση και προάσπιση των συμφερόντων των πολιτών). Συνεπώς, μολονότι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στην Δημόσια Διοίκηση είναι πολύ σημαντικός δεν έχει λάβει τη μορφή, που έχει διεθνώς τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα.

Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συμβάλλει στην δημιουργία συστημάτων οικονομικής και διοικητικής διαχείρισης εξοικονομώντας το κόστος που θα δημιουργούνταν χωρίς την ύπαρξη του. Από τα συμπεράσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε μέσω του ερωτηματολογίου, παρατηρήθηκε ότι δεν υπάρχει οργανωμένο σύστημα προμηθειών, δεν τηρείται αποθήκη και τακτική απογραφή αποθεμάτων αποθήκης και καταγραφή των παγίων στοιχείων. Τα περισσότερα έργα και οι εργασίες πραγματοποιούνται με απευθείας αναθέσεις χωρίς την ύπαρξη διαγωνισμού και την παραλαβή προσφορών.

Όσον αφορά στα συστήματα εξωτερικού ελέγχου, παρ' όλες της θεσμοθετημένες υπηρεσίες ελέγχων οι οποίες υπάρχουν, συχνά παρατηρείται καθυστέρηση και έλλειψη ενός συστήματος άμεσης πληροφόρησης ανάμεσά τους ώστε να καθίσταται ο έλεγχος ολοκληρωμένος. Πέρα από τον προληπτικό έλεγχο που διενεργεί το ελεγκτικό συνέδριο, κανένας άλλος έλεγχος δεν διεξάγεται, κυρίως επιτόπιος, πέρα από καταγγελία και δικαστική εντολή, γεγονός που ευνοεί την διενέργεια απάτης.

Ακόμα, εφόσον υπάρχει ανυπαρξία εσωτερικού ελέγχου καταπατείται το δικαίωμα της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων καθώς επίσης δημιουργείται ένα αυξανόμενο κόστος το οποίο είναι εις βάρος της λειτουργίας των παραπάνω δήμων αλλά και εις βάρος των δημοτών. Ο στόχος πλέον των διοικητικών μεταρρυθμίσεων θα πρέπει να είναι η θεμελίωση της δημόσιας αξίας που προωθεί και παράγει κάθε δημόσια υπηρεσία μέσω των υπηρεσιών που παρέχει.

Οι Ο.Τ.Α. θα πρέπει να έχουν προσανατολισμένη την δράση τους σε μετρήσιμα αποτελέσματα βελτιώνοντας την λειτουργία τους, περικόπτοντας τις σπατάλες, ενδυναμώνοντας ταυτόχρονα την διαφάνεια των υπηρεσιών τους στους πολίτες. Η διοίκηση και η οικονομική διαχείριση της τοπικής αυτοδιοίκησης θα πρέπει να εκπέμπει αξιοπιστία, διαφάνεια και σαφήνεια στους πολίτες και στους επενδυτές, ώστε να είναι ενήμεροι για κάθε πράξη η οποία θα πραγματοποιείται.

Η μέτρηση της αποτελεσματικότητας και η άμεση συσχέτιση των αποτελεσμάτων με τους αρχικούς στόχους που είχαν τεθεί από πλευράς διοίκησης, ενισχύει την ικανότητα των δημοσίων οργανισμών να εντοπίζουν αστοχίες και παραλείψεις και να επαναπροσδιορίζουν τις δράσεις τους.

Βασική αλλαγή είναι η επιλογή ομάδας ελέγχου που θα μπορεί να εμπλέκεται σε όλα τα στάδια διοίκησης και πραγματοποίησης ενεργειών συμβάλλοντας στην

διόρθωση της υπάρχουσας κατάστασης. Το δημόσιο διοικητικό σύστημα θα πρέπει να αντιμετωπίζεται σαν ένα σύστημα ικανό να μαθαίνει, να μετρά και να εκτιμά τα αποτελέσματα των δράσεών του. Η συνένωση ατομικών ειδικοτήτων και απόψεων κάτω από συλλογική πειθαρχία είναι αυτή που θα εξασφαλίσει την επίλυση προβλημάτων, καθώς μπορεί να υπάρχουν ατομικά καθήκοντα αλλά οι αποφάσεις θα πρέπει να λαμβάνονται συλλογικά. Η έκφραση γνώμης, η κριτική αντιπαράθεση, η ενιαία δράση μπορεί να οδηγήσουν σε θετικά αποτελέσματα.

Συνεπώς, η καλή και εύρυθμη λειτουργία της τοπικής αυτοδιοίκησης μπορεί να πραγματοποιηθεί με την θέσπιση ενός αποτελεσματικού εσωτερικού συστήματος ελέγχου, στελεχωμένου με ικανότατους ελεγκτές που να ενεργούν με πλήρη ανεξαρτησία και συνείδηση της αποστολής τους. Επίσης, θα πρέπει να υπάρξει αξιολόγηση των υπάρχοντων συστημάτων εξωτερικού ελέγχου από άποψη κόστους - οφέλους και επιλογή του πλέον αποτελεσματικού τρόπου ελέγχου με ενοποίηση των διαφόρων ελεγκτικών μηχανισμών και την ανεξαρτητοποίησή του από τα Υπουργεία στα οποία υπάγονται οργανικά.

Ακόμα, θα πρέπει να υπάρξει συνεργασία και ανταλλαγή τεχνογνωσίας σε συστήματα ελέγχων τόσο εσωτερικών όσο και εξωτερικών ώστε να βελτιωθούν οι τεχνικές διοίκησης και να αποκτηθεί η απαραίτητη τεχνογνωσία που απαιτείται για την καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιαχείρισης.

Η Τ.Α. θα μπορούσε να αποτελέσει ένα σταθερό περιβάλλον στο οποίο να συνυπάρχουν ο προγραμματισμός, η συνεχής ενημέρωση και η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων. Ωστόσο η παραχώρηση μεγάλου όγκου αρμοδιοτήτων και ο παράλληλος κατακερματισμός τους, εμποδίζει την σωστή λήψη αποφάσεων.

Όσον αφορά στις διαδικασίες των προμηθειών και της πραγματοποίησης εργασιών ή έργων, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προλάβει αλλά και να αποκομίσει περισσότερα οφέλη για χάρη της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των νομικών προσώπων και επιχειρήσεών της. Συγκεκριμένα, η εξάρτηση και η σχέση που υφίσταται ανάμεσα στους δημοσίους λειτουργούς, αιρετούς και μη, και στους προμηθευτές και εργολάβους μπορεί πλέον να εξαλειφθεί και ακολουθείται και πάλι η οδός που προβλέπει η νομοθεσία. Το φαινόμενο βεβαία αυτό δεν μπορεί να εξαλειφθεί τελείως, αλλά τουλάχιστον σε ένα μέτρο μπορεί να είναι υπό έλεγχο.

Όσον αφορά στον εξωτερικό έλεγχο, οι ελεγκτές του κράτους είναι αρκετοί. Ωστόσο, δεν υπάρχει ένα οργανωμένο πλαίσιο το οποίο θα μπορεί να τους οργανώσει κατάλληλα, ώστε να είναι αποτελεσματικότεροι.

Συμπερασματικά, η τοπική αυτοδιοίκηση έχει αναλάβει σημαντικό ρόλο στην εύρυθμη λειτουργία της τοπικής κοινωνίας και η συμβολή της είναι σημαντική στην ομαλή λειτουργία της γενικής κυβέρνησης. Πρωταρχικό μέλημά της και στόχος της είναι η άμεση εξυπηρέτηση των αναγκών του κάθε πολίτη και η αποδοτικότερη εκμετάλλευση των αρμοδιοτήτων που της έχουν δοθεί με την καλύτερη ταυτόχρονη χρήση των πόρων που έχει στην διάθεσή της. Ταυτόχρονα, είναι επιτακτική ανάγκη να δώσει ιδιαίτερη βάση στις επιλογές της και να θεσπίσει αποτελεσματικά συστήματα ελέγχου κυρίως στην απόδοση, στην αποτελεσματικότητα και στη διαφάνεια των υπηρεσιών και δραστηριοτήτων της, ώστε να μπορέσει να ανταπεξέλθει στο δύσκολο έργο της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Γεωργακόπουλος Θεόδωρος ,1997. *Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική*. Αθήνα: Ευγ.Μπένου.

Γιαννακόπουλος Δ. & Παπουτσή Ι. ,2003. *Διοικητικά Πληροφοριακά Συστήματα*. Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική.

Γρηγοράκος Θ.,1989. *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

Δερβιτσιώτη, Κ.Ν. ,1993. *Διοίκηση Ολικής Ποιότητας*. Αθήνα : Σταμούλης.

Δρόσος Σ. – Θεοδωράτος Η.- Παπαδοπούλου Ε.- Τσαντίλας Π. ,2007. *Θεσμικό πλαίσιο της Περιφερειακής διοίκησης*. Αθήνα :Εκδόσεις Ε.Σ.Τ.Α.

Ελεγκτικό Συνέδριο ,2010. *Ετήσια έκθεση για το οικονομικό έτος 2007*. Αθήνα: Ελεγκτικό Συνέδριο

Ελεγκτικό συνέδριο ,2011. *Ετήσια έκθεση για το οικονομικό έτος 2008*. Αθήνα: Ελεγκτικό Συνέδριο

Ι.Τ.Α.,2006. *Οι έλεγχοι στους Ο.Τ.Α. Προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος*. Αθήνα: Ε.Ε.Τ.Α.Α. ΑΕ.

Ι.Τ.Α. ,2006. *Οι αναγκαίες προϋποθέσεις για τη ψηφιακή σύγκλιση των Ο.Τ.Α. και τη μετάβαση της Τ.Α. στην Τοπική Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση*. Αθήνα: Ε.Ε.Τ.Α.Α. ΑΕ.

Ι.Τ.Α. ,2008. *Η θωράκιση της Αιρετής περιφερειακής αυτοδιοίκησης με φορολογικούς πόρους*. Αθήνα : Ι.Τ.Α.

Καζαντζής Χ. ,2006. *Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος. Μία συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*. Αθήνα : Business Plus A.E.

Καραγιάννης Σ. ,2002. *Το οικονομικό διαχειριστικό λογιστικό σύστημα των δήμων, εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου*. Αθήνα : Καρανάστασης Γ.Μ. .

Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. ,2011. *Παρατηρητήριο τοπικής και περιφερειακής ανάπτυξης , Ε.Ε.Τ.Α.Α. Οι δήμοι σε αριθμούς στον Καλλικράτη*. Αθήνα: Ε.Ε.Τ.Α.Α. Α.Ε.

Λιάπτης Σταύρος ,2009. *Το Αυτοδιοικητικό Οικονομικό Τοπίο*. Αθήνα: Έγκριτος Α.Ε.

Μιχαλόπουλος, Ν. ,2003. *Από τη δημόσια γραφειοκρατία στο δημόσιο management*. Αθήνα : Παπαζήσης.

Μπουραντάς Δ.-Βάθης Α.-Παπακωνσταντίνου Χ.-Ρεκλείτης Π.,1999. *Αρχές οργάνωσης και διοίκησης επιχειρήσεων και υπηρεσιών*. Αθήνα: ΟΕΔΒ.

Παναγιωτίδης Χ.,1995. *Συστήματα εσωτερικού ελέγχου* . Αθήνα : Σάκκουλας.

Πανάγου Βασίλειος – Τσουντας Κωνσταντίνος ,2002. *Διακρατική και υπερεθνική συνεργασία, το οικογενειακό και το Ευρωπαϊκό πλαίσιο*. Αθήνα : Παπαζήσης.

Σπακουρή Α. και Σπηλιωτόπουλος Ι. ,2008. Σύγχρονες προσεγγίσεις στη διαχείριση των δημόσιων προβλημάτων. Το παράδειγμα της «Διοίκησης Μέσω Στόχων» του Κοινού Πλαισίου Αξιολόγησης και της Καλύτερης Νομοθέτησης. *Διοικητική Ενημέρωση*, 46(3),pp. 37-45.

Σωτηρέλης Γ. ,2002. *Η μεταρρύθμιση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Προκλήσεις και προοπτικές μετά τη συνταγματική αναθεώρηση*. Χαλάνδρι, Αθήνα: Προσκήνιο .

Τσαγκλάγκανος Α. ,2000. *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη : Αφοί Κυριακίδη Α.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Β.Δ. 175/15-6-1959. Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων

Εγκύκλιος 2/61968/0094/17-9-2010 , 2010. Παροχή οικονομικών στοιχείων των φορέων γενικής κυβέρνησης στο πλαίσιο του μηχανισμού στήριξης της Ευρωζώνης και του ΔΝΤ. Υπουργείο Οικονομικών, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Κ.Υ.Α. 7028/2004, (Φ.Ε.Κ. 253/Β/9-2-2004). Καθορισμός του τύπου προϋπολογισμού των Δήμων και Κοινοτήτων

Ν.2362/95, (Φ.Ε.Κ. 247/Α/27-11-1995). Περί δημοσίου λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις

Ν.2539/1997, (Φ.Ε.Κ. 244/Α/4-12-1997). Συγκρότηση της πρωτοβάθμιας τοπικής αυτοδιοίκησης , Καποδίστριας.

Ν.3230/2004, (Φ.Ε.Κ. 44/Α/11-2-2004). Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους μέτρησης της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις

Ν.3463/2006, (Φ.Ε.Κ. 114/Α/8-6-2006). Κύρωση του κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων

Ν.3852/2010, (Φ.Ε.Κ. 87/Α/7-6-2010). Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης

Ν.3861/2010, (Φ.Ε.Κ. 112/Α/13-7-2010). *«Ενίσχυση της διαφάνειας με την υποχρεωτική ανάρτηση νόμων και πράξεων των κυβερνητικών, διοικητικών και αυτοδιοικητικών οργάνων στο διαδίκτυο «Πρόγραμμα Διαύγεια» και άλλες διατάξεις.»*

Ν.2343/1995, (Φ.Ε.Κ. 211/Α/11-10-1995). Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου οικονομικών και άλλες διατάξεις.

Π.Δ. 226/1992, (Φ.Ε.Κ. 120/A/14-7-1992). Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σήματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή

Π.Δ. 315/1999, (Φ.Ε.Κ. 302/A/30-12-1999). Περί ορισμού του περιεχόμενου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων ,Ο.Τ.Α. Α Βαθμού.

Π.Δ. 136/2011, (Φ.Ε.Κ. 267/A/31-12-2011). Καθορισμός κατώτατου ύψους των δαπανών που ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Afonso A., L. Schuknecht and V. Tanzi, 2003. *Public sector efficiency: an international comparison*. Working Paper Series No 242, Frankfurt.: European Central. Bank.

Aiken, M. and C. Capitanio, 1995. Accrual accounting valuations and accountability in government: a potentially pernicious union. *Australian Journal of Public Administration*, 54 (4), pp. 564-575.

Alesina, A. and R. Perotti, 1996. Fiscal Discipline and the Budget Process. *American Economic Review*, 86 (2), pp. 401-407.

Allegrini M. and D' Onza, G., Paape L., Melville R. and Sarens G., 2006 .The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), pp.845-853.

Alt, J. E, Lassen, D.D., and Skilling, D. ,2001. Fiscal Transparency, Gubernatorial. Popularity And the scale of government: Evidence from states. *State Politics and Policy Quaterly*, Vol 2 (fall), pp. 230-250.

Alt J. E., Dreyer Lassen D and Skilling D., 2002. Fiscal Transparency, Gubernatorial Approval, and the Scale of Government: Evidence from the States. *State Politics and Policy Quarterly*, 2 (3), pp. 230-250.

Amundsen I., 1999. Political Corruption: An Introduction to the Issues. Working Paper. *Chr. Mickelsen Institute*, 1999 (7), pp. 1-32.

Arabyan K., 2008. Audit in the Local. Self-government System of the Republic of Armenia: Legislative Frameworks and Practices. In: Davey K., ed. 2009. Making Government Accountable: Local Government Audit in Post communist Europe. Hungary : Local. Government and Public Service Reform Initiative, pp. 25-45.

Asare Kwaku St. Davinson R. and Gramling A., 2008. Internal Auditors' Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: The Importance of Audit Committee Quality and Management Incentives. *International Journal of Auditing*, 12(3), pp.181–203.

Ashbaugh-Skaife H., Collins D. and Kinney W., 2005. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX – mandated Audits. *Journal of Accounting and Economics*, 2007 (44), pp. 166–192.

Barton Allan, 2011. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. *ABACUS*, 47 (4), pp. 411-445.

Bayramov V., 2008. Report on the Audit of the Local Government's Financial Management in Azerbaijan. In Davey K. ed.2009. Making Government Accountable: Local Government Audit in Postcommunist Europe. Hungary: Local Government and Public Service Reform Initiative, pp. 47-67.

Bianchi C., 2010. Improving Performance and Fostering Accountability in the Public Sector through System Dynamics Modelling: From an 'External' to an 'Internal' Perspective. *Systems Research and Behavioral Science*, 27 (4), pp.361-384.

Brenda P. – Simon J. Hatherly D., 2003. *Principles of external auditing*. 2nd ed. UK. : John Wiley & sons Ltd.

Brierley J., El-Nafabib H. and Gwilliamc D., 2001. The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector. *International Journal of Auditing*, 5 (1) , pp. 73-87.

Campos, E.D. and Sanjay P., 1996. Budgetary Intuitions and Expenditure Outcomes Binding Government to Fiscal Performance. Policy Research working paper series: The World Bank, No 1646.

Carhill K.M. and Kincaid J.K., 1989. Applying the standards in governmental internal auditing. *The Internal Auditor*, 46 (5), pp. 50-55.

Carlin T.M., 2005. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability and Management*, 21 (3), pp. 309-336.

Carnegie G.D. and West B.P., 2003. How well does accrual accounting fit the public sector? *Australian Journal of Public Administration*, 62 (2), pp. 83-86.

Chan J.L. ,2003. Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money and Management*, 23 (1), pp. 13-20.

Cheung T. C. and Qiang C., 1997. Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited. *Managerial Auditing Journal*, 12 (4), pp. 219-226.

Cleveland, H., 1972. *The Future Executive: A Guide for Tomorrow's Managers*. New York: Harper & Row press.

Cohen S., Kalimenaki E., and Zorgios Y., 2007. Assessing it as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(1), pp. 91-111.

Cohen S.,2008. Identifying the moderator factors of financial performance in Greek municipalities. *Financial Accountability & Management*, 24(3), pp. 265-294.

Coram P., Ferguson C, Moroney R, 2008. Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance*, 48 (4), pp. 543–559.

Coupland D., 1993. The internal auditor's role in public service orientation. *Managerial Auditing Journal*, 8 (3), pp. 3-13.

Dan M.Guy-Wane Alderman and Alan j.Winters, 1996. *Auditing*. Chicago USA: The Dryden press.

Dandago, K.I., 2002. *Auditing in Nigeria: A Comprehensive Text*. 2nd Ed. Kano-Nigeria: Adamu Joji Publishers Ltd.

DeAngelo L., 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), pp. 183-199.

Dessalegn G. M. and Aderajew W. Y., 2007. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), pp. 470-484.

Ferreira Ej., Erasmus Aw., Groenewal.d D., 2009. *Administrative management*. Cape town, South Africa: Juta and Company Ltd.

Gareth M., 1980. Internal audit role conflict: A pluralist view. *Managerial Finance*, 5(2), pp.160-170.

Goodwin J., 2004. A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19 (5), pp. 640-650.

Gujarathi M.R. and Dean P., 1993. Problems of recruiting and retaining qualified government accountants and auditors in developing countries. In: R.S. Olusegun Wallace and others eds, ed.1993. *Research in Third World Accounting*. Vol 2. London: JAI press Ltd, pp. 187-200.

Haron H., Chambers A., Ramsi R. and Ismail I., 2004. The reliance of external. auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19 (9), pp. 1148- 1159.

Hodges R. and Mellet, H ,2003. Reporting public sector financial results. *Public Management Review*, 5 (1) , pp.1-15.

Hopkins R.N., 1997. The nature of audit quality - a conflict of paradigms? An empirical study of internal audit quality throughout the United Kingdom Public Sector. *International Journal of Auditing*, 1 (2), pp.117-133.

Hoque, Z. and Moll, J., 2001. Public sector reform. Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – An Australian perspective. *The International Journal of Public Sector Management*, 14 (4), pp. 304-326.

Konrath L.F., 1996. *Auditing concepts and applications: a risk analysis approach*. St Paul, Minneapolis USA: West education publishing press.

Kopit G. and Craig J.C., 1998. Transparency in government operations. Washington DC: IMF Occasional papers No 158.

Koutoupis A. G. and Tsamis A., 2008. Risk based internal auditing within Greek banks: a case study approach. *Journal of Management and Governance*, 13 (1-2), pp. 101-130.

Kwanbo L.A.M., 2010. An Assessment of the Relationship between Governance and Internal Control at Local Government Level. *The international Journal of management science*, 2 (4), pp.42-54.

- Launois S., 1970. *Ο ελεγκτής και ο σύμβουλος της επιχείρησης*. Αθήνα : Πάμισος .
- Mac Donald B., Guruprasad C., 1986. Organizational change for better information management. *Canadian Public Administration*, 29(1), pp. 78-94.
- Malan R.M., 1991. Internal auditing in government. *The Internal Auditor*, 48(3) pp. 90-95.
- Mazlina Mat Zain, Subramaniam N and Jenny Stewart J., 2006. Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), pp. 1–18.
- McGee, R.W., 2005. *Corporate Governance and timeless of financial reporting*. In: *Corporate Governance in transition Economies*. USA: Springer press.
- Meigs W., Larsen J., Meigs R., 1984. *Ελεγκτική*. Αθήνα: Παπαζήσης .
- Munro L. and Stewart J., 2010. External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting and Finance*, 50 (2), pp. 371–387.
- Mussari R., 1995. Italian municipal audit. Half a reform? Financial accountability & management, 11 (2), pp. 127-140.
- Myers J., Myers L., Omer T., 2003. Exploring the term of the Auditor- Client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. *Accounting Review*, 78 (3), pp.779-799.
- Pallot J., 1997. Infrastructure Accounting for Local Authorities: Technical Management and Political Context. *Financial Accountability and Management*. 13 (3) pp. 225-242.

Penini G. and Carmeli Abr., 2010. Auditing in Organizations: A Theoretical. Concept and Empirical Evidence. *Systems Research and Behavioural Science*, 27 (1), pp.37-59.

Pettersen I.J., 2001. Implementing management accounting reforms in the public sector: The difficult journey from intentions to effects. *European Accounting Review*, 10(3), pp., 561-581.

Pickett, K. H. S., Assisted by Pickett, J. M., 2003. *The internal auditing handbook*. 2nd ed. West Sussex, England: Wiley press.

Poterba, J., and Von Hagen, J., 1999. *Fiscal institutions and fiscal performance*. Chicago: University of Chicago press.

Radford M., 1991. Auditing for change: Local government and the audit commission. *The modern Law review*. 54(6), pp. 912-932.

Rhodes, R., 2000. Governance and Public Administration. In: J. Pierre, ed.2000 *Debating Governance: Authority, Steering and Democracy*, Oxford: Oxford University Press, pp. 54-90.

Robinson M., 1998. Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 14(1), pp. 21-37.

Ryan C., 1998. The Introduction of Accrual Reporting Policy in the Australian Public Sector: An Agenda Setting Explanation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 11 (5), pp. 518-539.

Sarens G. and De Beelde I., 2006. The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), pp.219–241.

Shlomo Mizrahi and Idit Ness-Weisman, 2007. Evaluating the Effectiveness of Auditing in Local Municipalities using Analytic Hierarchy Process, AHP.: A General Model and the Israeli Example. *International Journal of Auditing*, 11(3), pp. 187–210.

Smith L. M., Drake M., Shaub M., 2009. Pivotal Change in US Public Policy: How the Sarbanes-Oxley Act Affected Internal Auditing and Its Relationship to External Auditing. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 6(4), pp. 346–367.

Tanzi V., 2000. *Policies, Institutions and the Dark Side of Economics*. Cheltenham, U.K: Edward Elgar press.

The Institute of Internal Auditing, 2006. The role of auditing in Public Sector governance. Professional guidance: The Institute of Internal Auditing.

Van der Hoek M. P., 2005. From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting and Finance*, 25 (1), pp. 32-45.

Vincent K. Omachonou, 1994. *Principles of Total Quality*. Delray Beach, USA: St Lucie Press.

Von Hagen J. and Harden I. J, 1995. Budget Processes and Commitment to Fiscal Discipline. *European Economic Review*, 39(3-4), pp. 771-779.

Weiss Thomas, 2000. Governance, Good Governance and Global Governance: Conceptual and Actual Challenges. *Third World Quarterly*, 21(5), pp. 795-814.

Yan Zhang, Jian Zhou and Nan Zhou, 2006. *Audit committee quality, auditor independence, and internal control weakness*. Binghamton: SUNY press.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

I.T.A., 2010. *Εισήγηση «Καλλικράτης» και οικονομικά της αυτοδιοίκησης*. (pdf). I.T.A. (Online) Available at: <http://www.ita.org.gr/library/downloads/Docs/documents/EkpaidYliko/Oikonomika.pdf> [Accessed 3/2/2012].

Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2010. *Ετήσια έκθεση για το έτος 2009*. Αθήνα: Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. (pdf) Available at: http://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/79/Ekthesh2009GEDDfinal.pdf, [Accessed 13/1/2012].

Παπαβαγγέλης Νικ., 2012. Θεσμικές παρεμβάσεις στο πρόγραμμα “Καλλικράτης” για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία των δήμων. Εισήγηση Κ.Ε.Δ.Ε.Κομοτηνή 27-28/1/2012. (doc). Available at: www.kedke.gr/wp-content/uploads/.../papaggelis_komotini2012.doc [Accessed 20/4/2012].

Πάσχας, Γ. και Τριανταφυλλίδης, Κ., 2006. *Εσωτερικός Έλεγχος – Επένδυση στο μέλλον*. Ημερίδα του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, 23/2/2006, Αθήνα. (Online) Available at: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:xg0L4ReZl-8J:www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news_detail/cid/286/newsid/13100+&cd=1&hl=el&ct=clnk&gl=gr&client=firefox-a [Accessed 20/12/2011].

Ρακιντζής Λ., 2010. *Ανάπλαση του Κράτους και της Δημόσιας Διοίκησης. Η κρίση που βιώνουμε σαν ευκαιρία και πρόκληση. Ο ρόλος των ελεγκτικών μηχανισμών της Δημόσιας Διοίκησης. Διδάγματα και συμπεράσματα*. Ομιλία εκδήλωσης διοικητικού επιμελητηρίου 22/1/2010. (pdf). (Online) Available at: http://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/71/OmiliaGEAnaplashKratous_DD.pdf [Accessed 15/3/2012].

Υπουργείο Εσωτερικών , δημόσιας διοίκησης και αποκέντρωσης ,2007.*Έκθεση Έκ των προτέρων αξιολόγησης του επιχειρησιακού προγράμματος βελτίωση της διοικητικής ικανότητας της δημόσιας διοίκησης 2007-2013*· Αθήνα: ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α. (doc). Available at: www.epdm.gr/Uploads/Files/Ex_ante_EP_Summary.doc [Accessed 09/1/2012].

Brewer D., and List W.,2004. Measuring the Effectiveness of an internal control system.(pdf). *Gamma Secure Systems Ltd, Wn.List & Co.* (Online) Available at: <http://www.gammasl.co.uk/research/time040317.pdf> , [Accessed 3/4/2012].

Cohen S. , Leventis St. ,2010. An empirical investigation of audit effort and pricing in the public sector: the case of Greek LGO's. (Online) Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1641441, [Accessed 20/4/2012].

Coso, 2009. Guidance on Monitoring Internal Control System. *Committee of Sponsoring Organization of the Thread way Commission.*(pdf).Coso.(Online) Available at: http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1.pdf [Accessed 20/4/2012].

Jivegard J. and Sjolín J., 2005. The Local Government Audit: a study of the effects expected from the new legislation healthy finances.(pdf), *School of Economics and commercial. Law, Goteborg university.* (Online) Available at: <http://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/1509/1/04-05-130.pdf> , [Accessed 25/4/2012].

Matei A and Matei L., 2010. *Reducing the administrative expenditures as source for increasing the efficiency of local governance under conditions of the financial crisis.* Sino –US 5th international conference on public administration: the role of government in fighting the financial crisis,2010. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1619943 [Accessed 08/2/2012].

OECD. , 2005. Public Sector Modernization: Open Government. *Policy Brief* (pdf). (Online) Available at: <http://www.oecd.org/governance/pem/34455306.pdf> [Accessed 15/3/2012].

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ - ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

A. Γενικά στοιχεία

1. Πόσοι κάτοικοι έχουν καταγραφεί στον καινούριο δήμο σας;

0-5.000	5.001-15.000	15.001-30.000	30.001-50.000	50.000 και άνω

2. Χαρακτηρίζεστε ως περιφερειακός δήμος (επαρχιακός);

Ναι Όχι

3. Πόσοι εργαζόμενοι υπηρετούν στον δήμο σας;

1-30	31-80	81-120	121-250	πάνω από 250

4. Τοποθετήστε κατά φθίνουσα σειρά την εκπαιδευτική βαθμίδα των υπαλλήλων του δήμου σας. (κλίμακα 1-4, 1= ελάχιστος αριθμός, 4= μέγιστος)

ΥΕ	
ΔΕ	
ΤΕ	
ΠΕ	

B. Υπηρεσίες

5. Υπάρχουν μηχανογραφημένες υπηρεσίες;

Ναι Όχι Μερικές

6. Υπάρχει ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα στον οργανισμό σας;

Ναι Όχι

**7.Εφάρμοζαν το διπλογραφικό σύστημα οι δήμοι από τους οποίους προέκυψε η
συνένωση;**

Ναι Όχι Όχι όλοι

**8.Ο δήμος σας (διοίκηση και προσωπικό) γνωρίζει ακριβώς την πάγια περιουσιακή
του κατάσταση; (πάγια, κτίρια, οικόπεδα, αγροί κτλ)**

Ναι Ελάχιστα Όχι

9.Υπάρχει γραφείο προμηθειών στον δήμο σας;

Ναι Ναι υπάρχει αλλά υπολειτουργεί Όχι

**10. Στην περίπτωση που το γραφείο προμηθειών δεν υπάρχει ή υπάρχει αλλά
υπολειτουργεί, με ποιο τρόπο πραγματοποιούνται οι διαδικασίες για τις
προμήθειές σας;**

Γίνεται η διαδικασία για την προμήθεια αφού πραγματοποιηθεί	<input type="text"/>
Γίνεται έπειτα από συνεννόηση με την τεχνική και οικονομική υπηρεσία	<input type="text"/>
Γίνεται εφόσον το επιθυμεί η διοίκηση	<input type="text"/>
Άλλο	<input type="text"/>

**11. Στο δήμο σας υπήρξαν περιπτώσεις μη επιτρεπτής κατάτμησης έργων ή
ανάθεσης προμηθειών;**

Ναι αλλά ελάχιστες Ναι συνεχώς Όχι δεν υπήρξε ούτε μία φορά

12. Ποιος νομίζετε ότι είναι ο κύριος υπαίτιος στις περιπτώσεις που υπάρχουν μη νόμιμες καταταμήσεις έργων ή αναθέσεις προμηθειών; (επιλέξτε παραπάνω από μία απάντηση)

Η διοίκηση	
Η άγνοια των υπαλλήλων	
Λανθασμένες ενέργειες από υπαλλήλους	
Λάθος συνεννόηση μεταξύ υπηρεσιών και διοίκησης	
Άλλο	

Γ. Υπάλληλοι

13. Σε ποια ηλικιακή κατηγορία ανήκει η πλειοψηφία των υπαλλήλων στον δήμο σας;

18-25	26-35	36-45	46-55	55 και άνω

14. Στον δήμο σας υπάρχουν υπάλληλοι που προέρχονται από τις πρώην κοινότητες; (προ «Καποδίστρια»)

Ναι υπάρχουν,
σε ποσοστό.....%

Όχι δεν
υπάρχουν

15. Σε ποιο βαθμό οι υπάλληλοι της κάθε υπηρεσίας γνωρίζουν τους στόχους και τις λειτουργίες της;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

16. Σε ποιο βαθμό το προσωπικό είναι ικανοποιημένο σχετικά με τον καταμερισμό αρμοδιοτήτων;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

17. Σε ποιο βαθμό το προσωπικό ανταποκρίνεται επαρκώς στις ανάγκες των πολιτών με τους οποίους συναλλάσσεται;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

18. Τα πορίσματα ελέγχου (ορκωτών) παρουσιάζονται μονάχα στους διευθυντές ορισμένων μονάδων ή σε όλο το άμεσα εμπλεκόμενο προσωπικό;

Σε κανέναν	Στους διευθυντές	Σε υπαλλήλους	Στη διοίκηση	Σε όλους

19. Ο έλεγχος που διενεργείται στον δήμο σας βοηθά τους εργαζόμενους να βελτιώσουν τις διαδικασίες εργασίας;

Ναι Όχι Ελάχιστα

20. Οι εργαζόμενοι υποστηρίζονται σε όλα τα στάδια των διαδικασιών που απαιτούνται για την εύρυθμη λειτουργία του δήμου από τους προϊστάμενους/ διευθυντές;

Ναι Όχι Ελάχιστα

21. Η διοίκηση δίνει προσοχή στις παρατηρήσεις και ενδείξεις που κάνει το προσωπικό;

Όχι	Μερικές Φορές	Ναι αλλά μετά από έντονη διαφωνία	Ναι, συνεχώς συμφωνεί

Δ. Έλεγχος

22. Γνωρίζετε για τα συστήματα εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου;

Ναι Όχι Ελάχιστα

23. Υπάρχει σύστημα εσωτερικού ελέγχου στον δήμο σας (επιτροπή ελέγχου);

Ναι Όχι

24. Σε ποιο βαθμό οι τεχνολογίες πληροφορικής και επικοινωνίας που υπάρχουν ήδη στον δήμο σας συμβάλλουν στην άσκηση του εποπτικού ρόλου ή και στη βελτίωση των δυνατοτήτων ελέγχου και παρακολούθησης της λειτουργίας;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

25. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε αποτελεσματικούς τους ελέγχους (εσωτερικούς ή εξωτερικούς) που διενεργούνται στην υπηρεσία σας;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

26. Σε ποιο βαθμό ο έλεγχος (εσωτερικός ή και εξωτερικός) που διενεργείται στον δήμο σας βελτιώνει την οργανωτική του τεχνογνωσία;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

27. Σε ποιο βαθμό ο έλεγχος (εσωτερικός ή εξωτερικός) που διενεργείται στον δήμο σας συμβάλλει στην καλύτερη δημοσιονομική διαχείριση;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

28. Σε ποιο βαθμό ο έλεγχος (εσωτερικός ή και εξωτερικός) που διενεργείται στον δήμο σας βελτιώνει την οικονομική κατάσταση του οργανισμού;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

Ε. Διοίκηση – διαχείριση

29. Σε ποιο βαθμό κρίνετε ως αποτελεσματικό τον τρόπο διοίκησης της υπηρεσίας;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

30. Ο έλεγχος(εσωτερικός ή εξωτερικός) που διενεργείται στον δήμο σας αποτρέπει την διοίκηση του δήμου από ανάρμοστες συμπεριφορές;

Ναι Όχι

31. Έχετε αντιληφθεί φαινόμενα κακοδιαχείρισης από τη διοίκηση;

Ναι

Όχι

32. Η πιθανότητα ο λογιστικός έλεγχος να απαιτεί προσωπική ευθύνη αποτρέπει τα μέλη από την παράβαση του νόμου;

Ναι

Όχι

33. Σε ποιο βαθμό εξασφαλίζεται η διαφανής οικονομική διαχείριση στο πλαίσιο λειτουργίας του οργανισμού;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

34. Εφαρμόζονται οι σύγχρονες μέθοδοι οικονομικού ελέγχου και λογιστικής υποστήριξης της λειτουργίας του Οργανισμού;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

35. Σε ποιο βαθμό υπάρχει σύνδεση μεταξύ της χρήσης των οικονομικών πόρων και των στρατηγικών στόχων του οργανισμού;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

36. Οι οικονομικοί πόροι του δήμου σας διαχειρίζονται αποδοτικά και σε ποιο βαθμό;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

37. Σε ποιο βαθμό κρίνετε ικανοποιητική τη συνολική εικόνα και απόδοση των υπηρεσιών του δήμου σας;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

38. Σε ποιο βαθμό ο δήμος σας επιτυγχάνει τους στόχους που έχουν τεθεί;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

39. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε αποδοτική τη λειτουργία του δήμου σας ως προς την επίτευξη των στόχων με το χαμηλότερο δυνατό κόστος;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

40. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι ο τρόπος λειτουργίας των υπηρεσιών σας συμβάλλει στην ορθολογική διαχείριση των οικονομικών πόρων του δήμου;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα

41. Η διαχείριση των πόρων του δήμου σας θεωρείται αποτελεσματική και σε ποιο βαθμό;

Καθόλου	Λίγο	Καλά	Πολύ Καλά	Άριστα